Actu ► Elus locaux

LES EXPERTS COMPTABLES Avec

SALON DES MAIRES ET DES COLLECTIVITES LOCALES — Semaine du 24 novembre 2008

EDITO

Le Club Secteur public consacré par le Minefe[1]

Le Minefe[1] a confié au club la rédaction d'un guide opératoire de la réponse aux appels d'offres par les PME.
Le Club Secteur public du Conseil supérieur a inscrit en 2005 une nouvelle mission à ses activités : l'accompagnement des entreprises dans leur réponse à la commande publique par les experts-comptables. Bénéficiant d'un accompagnement opérationnel et personnalisé de la part de leur expert-comptable, les PME seront nécessairement plus nombreuses à concourir aux marchés publics et la qualité de leurs réponses sera optimisée.

L'action du Club vient relayer l'implication du Gouvernement auprès des PME, la commande publique constituant un levier important de leur développement pour qu'elles puissent demain figurer parmi les entreprises leaders européennes.

Les bonnes pratiques édictées par le club

Le Club a publié dès 2006 un cahier[2] qui relève les bonnes pratiques mises en avant par les principaux acteurs de la commande publique. Ce cahier a été largement diffusé tant auprès des confrères que lors des nombreuses manifestations organisées avec les pouvoirs publics et l'Académie[3], ou encore dans le cadre de différents salons tels que les salons des entrepreneurs (Paris et Lyon), le salon des maires de France… Il est téléchargeable à l'adresse www.expertscomptables.fr/boutique , des éditions ECM.

Suite à cette large diffusion du cahier du Club, les pouvoirs publics ont reconnu en 2007 que les experts-comptables étaient des interlocuteurs privilégiés pour aider les PME à améliorer la qualité de leurs réponses aux appels d'offres.

Le Minefe, représenté par la DCASPL, a souhaité que le Club Secteur public puisse amplifier son action. Il lui a confié la rédaction et la diffusion d'un « *Guide pratique pour la réponse des PME à la commande publique* » ayant pour objectif de donner aux PME les outils et les pratiques qui leur permettent de répondre de manière optimale aux appels d'offres, puis une notice « *Comment répondre concrètement à un marché public – Notice des imprimés DC*[5] ».

Une nouvelle mission pour les confrères

Ces nombreuses initiatives favorisent la mise en place progressive d'une culture de l'appel d'offres en France. Elle est encouragée par le Code des marchés publics applicable depuis le 1er septembre 2006 qui comporte un certain nombre de mesures favorables aux PME. L'allotissement devient la règle, le régime des groupements momentanés d'entreprises est amélioré, la pondération obligatoire des critères de sélection milite en faveur de l'égal accès des PME aux marchés publics. Enfin, l'entreprise qui n'est pas retenue peut demander les raisons qui l'ont conduite à être écartée du marché, ce qui a une valeur pédagogique pour la réponse aux appels d'offres ultérieurs. Cette nouvelle mission d'accompagnement par les experts-comptables des PME dans leur réponse aux appels d'offres devrait permettre de justifier pleinement qu'une part des marchés publics soit réservée aux PME, à l'instar de ce qui est réalisé dans le cadre du Small Business Act[4] (SBA) aux Etats-Unis.

Agnès Bricard
Présidente, du Club Secteur public
du Conseil supérieur de l'Ordre

1. Ministère de l'Economie, des Finances et de l'Emploi. Consultez l'organigramme sur le site du Club Secteur public : www.secteurpublic.asso.fr/60/156/252/articlepopup.asp
2. Cahier numéro 2 du Club Secteur public : « Favoriser l'accès des PME à la commande publique ».
3. L'Académie des sciences comptables techniques et financières : www.lacademie.inf
4. Depuis 1953, les Etats-Unis ont mis en place une politique qui permet de favoriser l'accès des PME aux marchés publics en fixant chaque année aux différentes administrations un objectif chiffré du montant de marché public qui doit être passé avec les PME, soit 23 % en moyenne.
5. Téléchargeable sur le site www.secteurpublic.asso.fr

NOUVEAUTÉ

Publication des notices pour remplir les DC

Le mode d'emploi intitulé : « Comment répondre concrètement à un marché public – Notice des imprimés DC » est disponible pour toutes les entreprises souhaitant constituer efficacement leur dossier administratif.

Ce mode d'emploi a été édité à l'initiative d'Agnès Bricard, Présidente du Club Secteur Public Conseil Supérieur du Conseil de l'Ordre des Experts-comptables en partenariat et avec le soutien d'OSEO.

Ces notices expliquent pour la première fois, concrètement et en détail, les démarches pour répondre efficacement à un marché public. La Partie I du guide présente les éléments à rassembler et les questions à se poser avant de répondre à un marché public (Partie I du guide intitulé « Avant de répondre à un marché Public »).
Dans un second temps, la partie II présente les notices explicatives des imprimés DC4, DC5, DC8, DC13, DC6 et DC7 qui expliquent section après section de manière claire et pragmatique comment remplir ces formulaires.
Enfin en 3ème partie, vous trouverez un exemple de dossier de candidature inspiré d'un cas réel.

Il est important de noter qu'avant la publication de ce guide, les TPE-PME rencontrant des difficultés pour remplir les imprimés DC trouvaient difficilement des notices claires et détaillées pour répondre à leurs interrogations.
Avec ce mode d'emploi qui explique clairement les notices des DC et les pièces à rassembler pour répondre à un marché public, Agnès Bricard Présidente du Club Secteur Public du Conseil Supérieur du Conseil de l'Ordre des Experts-comptables dote nos TPE-PME d'un outil puissant qui leur permettra d'accroitre l'accès des PME aux marchés Publics.

A propos :

- Agnès Bricard est expert-comptable, commissaire aux comptes et conseil expert-financier de la CCEF. Membre du Conseil Supérieur de l'Ordre des Experts-Comptables (CSOEC), elle préside au sein de ce dernier le Club Secteur Public, qui est à l'initiative de nombreuses actions en faveur de l'accès des PME aux marchés Publics - www.secteurpublic.asso.fr

- Oséo et le réseau Commande Publique, plateforme Internet, regroupant différents acteurs qui se sont associés pour faciliter l'accès à la commande publique aux PME. – www.oseo.fr

SOMMAIRE

9 **LES MARCHÉS PUBLICS EN FRANCE**
Michel Declunder, Cabinet Périscope

11 **LE CHOIX DU MODE DE GESTION D'UN SERVICE PUBLIC : QUELLE STRATÉGIE POUR UNE COLLECTIVITÉ TERRITORIALE,**
Jean-Michel Moreau, Expert-comptable France Défi MP - Président du groupe de rédaction de l'ouvrage sur le choix du mode de gestion des services publics, publié par l'Ordre des experts-comptables

12 **LA GOUVERNANCE ASSOCIATIVE ET TRANSPARENCE FINANCIÈRE**
Francis Jaouen, Expert-comptable, Commissaire aux comptes CABINET EXCO BRETAGNE

15 **ETABLISSEMENTS SANITAIRES ET SOCIAUX : UN ULTIME PLAN COMPABLE ?**
Jérôme Dumont, Expert-comptable, Commissaire aux comptes - RFC n°407 Février 2008

17 **DOSSIER TECHNIQUE : LA TVA RÉDUITE POUR LE LOGEMENT SOCIAL**
Philippe Giami, Expert-comptable, Commissaire aux comptes

23 **LA COMPTABILISATION DES IMPOTS EN COMPTABILITÉ D'ENGAGEMENT DANS LE SECTEUR PUBLIC**
Sébastien Rocher, Maître de conférences à l'Université de Poitiers – IAE – RFC n°413 Juillet/août 2008

24 **LE CONTRÔLE DE LA « COMPTABILITÉ APPROPRIÉE » DU SERVICE PUBLIC D'ÉLECTRICITÉ**
Cédric Bourgeois, Diplômé d'expertise comptable

25 **QU'EST-CE QU'UN SERVICE PUBLIC ?**
Guillaume Tusseau, Professeur à l'Université de Rouen

31 **CONCESSION DE SERVICE PUBLIC OU CONTRAT DE PARTENARIAT / QUELLES DIFFÉRENCES ?**
Laurence Ravary, Directeur des projets Politique de la ville – Caisse des dépôts et consignations - RFC n°409 Avril 2008

32 **DU RISQUE JURIDIQUE AU RISQUE FINANCIER : L'ANNULATION D'UNE CONCESSION D'AMÉNAGEMENT – LE PRINCIPE DE LA MISE EN CONCURRENCE**
Laurence Ravary, Directeur des projets Politique de la ville – Caisse des dépôts et consignations - RFC n°407 Février2008

33 **LES CONCESSIONS DE SERVICES PUBLICS VUES DE L'ENTITÉ PUBLIQUE : LA POSITION DE L'IPSASB**
Marine Portal, IAE de Poitiers - RFC n°411 Juin 2008

35 **ASSURANCE QUALITÉ EXTERNE DES AUDITEURS LÉGAUX DES ENTITÉS D'INTERET PUBLIC**
Alain Mikol, Professeur à ESCP-EAP - RFC n°414 Octobre 2008

36 **ETUDE : LA CONVERGENCE DE LA COMPTABILITÉ PUBLIQUE LOCALE VERS LA COMPTABILITÉ PRIVÉE**
Sébastien Rocher, Maître de conférences à l'Université de Poitiers IAEL - RFC n°407 Février 2008

45 **FICHE TECHNIQUE : AUGMENTATION DE CAPITAL POUR LES SALARIÉS DANS LES SEML**
Philippe Giami, Cabinet Comptes

48 **LA CONVENTION D'AMÉNAGEMENT ET LE JUGE ADMINISTRATIF**
Marie-Yvonne Benjamin, Avocat à la Cour

50 **L'INTELLIGENCE ÉCONOMIQUE DANS LES PME : SEPT RÉGIONS PILOTES S'ENGAGENT**
Agnés Bricard, Présidente du Club Secteur public en charge de l'intelligence économique et Cyril Bouyeure, Coordonnateur ministériel à l'intelligence économique, Placé auprès des ministres de l'Economie et du Budget

LES MARCHÉS PUBLICS EN FRANCE

I Importance et complexité des marchés publics

Les marchés publics en France représentent « un marché » dont l'importance souvent sous-estimée est considérable. Encore ne représentent-ils pas tout ce qui est appelé la « commande publique » ; ne font pas partie des marchés publics les achats effectués par des entités adjudicatrices ne relevant pas du code des marchés publics mais de l'ordonnance 2005-649 du 06/06/2005 qui prévoit pour ces entités des obligations de mise en concurrence (par exemple : établissements publics nationaux à caractère industriel ou commercial). Selon l'Observatoire économique de l'achat public, en 2006, le total des commandes publiques a été de 110 milliards € dont 60 réalisés sous forme de marchés publics.

La passation des marchés publics exige le respect de procédures juridiques complexes ; ces procédures sont fixées par des règlements de l'Union Européenne (pour les marchés les plus importants) et par un code des marchés publics en France (très souvent modifié : le code a fait l'objet de versions nouvelles en 2001, 2004, 2006, cette dernière ayant été modifiée plusieurs fois depuis 2006). Cette complexité est gérée par des services spécialisés des ministères (pour l'Etat) et des collectivités locales ; pour les entreprises qui répondent à des appels d'offres publics, si elles n'ont pas de services spécialisés correspondants, et c'est le cas pour la plupart des PME, elles doivent faire appel à un conseil extérieur. Des cabinets d'expertise comptable, depuis plusieurs années, délivrent ce conseil à leurs clients qui répondent à des offres de marché public ; ils sont devenus des spécialistes avertis.

I.1 L'Observatoire économique de l'achat public (OEAP)

Le gouvernement français a créé un Observatoire économique de l'achat public qui recense toutes les marchés publics et autres marchés soumis à des obligations de mise en concurrence (les autorités adjudicatrices sont soumises à une obligation de communiquer à l'OEAP les caractéristiques de leurs marchés). L'OEAP publie sur son site Internet un grand nombre de renseignements qui donnent une bonne idée de l'importance des marchés publics.

I.2 Les catégories de marchés publics

Actuellement, les marchés publics relèvent de 9 procédures différentes qui elles-mêmes se distinguent en partie selon que le marché porte sur des fournitures, des travaux ou des services. En principe, chaque procédure est applicable selon la taille du marché. Les 9 procédures sont toutefois reclassées en 3 catégories :

- catégorie ouverte : tout le monde peut concourir,
- catégorie restreinte : ne peuvent concourir que ceux qui ont été sélectionnés (selon 5 voies différentes possibles),
- catégorie négociée : l'adjudicateur discute avec un (parfois plusieurs) fournisseur (selon 3 voies possibles).

I.3 Les statistiques 2006 selon le type de marché public

Catégorie		ouvert	restreint	négocié	total
Etat	Nombre de marchés	11 644	5 843	3 342	20 829
	Montant total milliards €	10	3	14	27
	Montant moyen milliers €	820	450	4 860	
Public local	Nombre de marchés	90 519	42 836	24 551	157 906
	Montant total milliards €	23	3	6	32
	Montant moyen milliers €	252	82	240	

I.4 Les statistiques 2005 selon la taille des entreprises adjudicataires[1]

Catégorie		PME (0 à 249 salariés)	Grandes entreprises
Etat	Nombre de marchés	13 829	6 579
	Montant total milliards €	5	12
	Montant moyen milliers €	714	1818
Public local	Nombre de marchés	115 244	37 325
	Montant total milliards €	16	13
	Montant moyen milliers €	139	351

1 Le champ d'enquête a été étendu de 2005 à 2006

I.5 Les 8 principaux organismes acheteurs en marché public en 2005

	Nombre de marchés	Montant total (millions €)
Ministère de la Défense	4 751	11 482
Ville de Paris	1 078	2 505
Assistance publique Paris	1 706	1 909
Ministère de l'équipement	3 800	1 744
MINEFI	1 119	1 054
Communauté urbaine de Bordeaux	380	839
Communauté urbaine de Lyon	399	676
Assistance publique Marseille	1 189	550

Références :

OEAP : www.minefi.gouv.fr puis marchés publics puis oeap
STOLERU L. : « L'accès des PME aux marchés publics », rapport au Président de la République, décembre 2007, Documentation Française
DCASPL-Minefi /Club secteur public-CSOEC : « Guide opératoire pour la réponse des PME à la commande publique », octobre 2007, 144 p, OEC , Paris

II Un point d'accès unique à la commande publique : c'est « Facile1 » !

La diversité et l'hétérogénéité des sources d'information pour trouver les appels d'offres représentent une difficulté et une complexité pour les TPE et PME. La volonté politique, traduite récemment dans le Code des marchés publics de faciliter l'accès des PME à la commande publique, se voit contrariée par cet éparpillement qui va à l'encontre des "guichets uniques" récemment mis en place par le gouvernement.

Le projet « Facile » du CROEC Nord Pas-de- Calais s'inscrit dans cette démarche de faciliter l'accès des PME à la commande publique, en y ajoutant une dimension transfrontalière, spécifique à « l'Euro district européen » en création dans la région du Grand Lille.

II.1 Des expériences régionales de points d'accès uniques se multiplient.

La région Bourgogne a été précurseur par la mise en œuvre de E-Bourgogne, expérimentation de plate-forme régionale de services, au premier rang desquels figure la commande publique. A ce jour, près de 1 400 entités publiques sont partenaires de cette salle régionale des marchés publics, plus de 5 000 consultations ont été mises en ligne et près de 4 000 entreprises sont abonnées aux services d'alerte. Près de 450 réponses électroniques ont été envoyées par les acteurs économiques !

Ces chiffres témoignent de l'intérêt pour les acteurs économiques de disposer d'un point d'accès unique à la commande publique et surtout d'homogénéiser leur mode opératoire, ce qui explique notamment le nombre élevé de réponses totalement dématérialisées.

La ville et l'agglomération de Limoges constituent un autre exemple de création de plateformes pour les procédures dématérialisées des marchés publics. Le total du budget annuel consacré à la commande publique s'élève à près de 130 millions d'euros (92,5 pour la ville, 37,4 pour l'agglomération de Limoges métropole).
Le 19 janvier 2006, la présentation de la plate-forme d'achats dématérialisés a attiré près de 500 entreprises. Mais si en 2005 près de 812 marchés dématérialisés ont été passés par les deux collectivités, seuls neuf entreprises ont répondu de façon dématérialisée !

Si les avantages sont évidents, tant pour la collectivité (la ville de Limoges et son agglomération ont constaté un gain moyen[2] de 145 € par marché) que pour les entreprises, la diversité des plates-formes elle-même reste un frein majeur : les entreprises doivent s'habituer à une multitude d'environnements différents selon les collectivités.

II.2 Des services de veille performants

Pour répondre à cet éparpillement, des services de veille payants existent. Pour être efficaces, ceux-ci demandent un profilage précis des compétences de la PME et des cibles visées (métiers, implantation géographique). Cette définition, qui amène la PME à se poser les bonnes questions,
représente une opportunité de missions d'accompagnement pour les experts-comptables.

II.3 Une initiative européenne transfrontalière exemplaire : C'est « Facile » !

Le projet « Facile » a été lancé officiellement lors de la dernière assemblée générale d'octobre 2006 du Conseil régional Nord Pas-de-Calais. Elaboré en partenariat avec l'ensemble des réseaux économiques et politiques de l'Euro région, il montre l'engagement et l'ouverture de nos cabinets au bénéfice de nos clients. Il doit son origine aux recommandations du « Cahier N°2 du Club Secteur public », qui met en avant la nécessité « de disposer d'un point d'accès unique pour la commande publique ».

Une convention de partenariat a été signée par l'ensemble des acteurs et des institutions régionales (Etat, Conseil régional, Conseils généraux et

communautés urbaines…), afin que la plate-forme soit le point d'accès unique des PME aux marchés publics pour la région Nord Pas-de-Calais–Wallonie. Le Conseil régional de l'Ordre, sous l'impulsion de son président Régis Gossaert, est l'initiateur et le porteur de ce projet.

Un espace de travail pour l'ensemble des partenaires a été ouvert : www.projet-facile.eu. Il a déjà reçu plus de 800 visites en deux mois.

En plus d'une analyse de la commande publique sur le territoire transfrontalier (Nord Pas-de-Calais, Wallonie), deux sondages sont en cours de réalisation, élaborés et diffusés par l'ensemble des acteurs :

- Pour les PME de l'Euro région : www.sondage-pme-facile.eu .
- Pour les acheteurs : www.sondage-acheteurs-facile.eu ;

Michel Declunder
Cabinet Périscope
michel@periscope.fr

LE CHOIX DU MODE DE GESTION D'UN SERVICE PUBLIC : QUELLE STRATÉGIE POUR UNE COLLECTIVITÉ TERRITORIALE ?

Introduction

Les élus locaux et leurs collaborateurs s'interrogent constamment sur les choix à effectuer pour optimiser la gestion des services publics locaux. Ils s'entourent alors de multiples avis, quelquefois contradictoires. La complexité et la diversité des éléments à prendre en compte rendent très difficile d'approche une évaluation du coût réel des services et des conséquences, tant politiques que sociales, pourtant indispensable aux décideurs locaux pour choisir le meilleur mode de gestion. Le travail en amont conditionne souvent l'acte de bonne gestion.

En effet, si de tels choix peuvent parfois dépendre de positions purement politiques, voire dogmatiques, notamment eu égard à leurs incidences sur le rôle de la fonction publique territoriale, ils gagnent à être éclairés, en amont, par des scénarii objectifs permettant de peser, de manière réfléchie, avantages et inconvénients.

L'indispensable balayage d'informations pluridisciplinaires

En publiant un ouvrage sur le choix du mode de gestion des services publics locaux, l'Ordre des experts comptables a voulu mettre à la disposition des élus locaux et de leurs conseils la base des éléments permettant de recueillir les informations nécessaires à toute étude préalable.

- En effet, au-delà des principes et des règles juridiques, il est indispensable de disposer d'informations pluridisciplinaires dans différents domaines dont :
- Les ressources humaines utilisées pour exploiter le service ;
- Le financement du service ;
- L'établissement du budget ;
- La comptabilisation des créances, des dettes, des produits, des charges, … du service ;
- La fiscalité tant nationale, telle la TVA ou l'impôt sur les bénéfices, que locale, telle la taxe professionnelle ou les taxes foncières ;
- Le contrôle exercé sur le service ;
- La responsabilité de la commune en tant qu'autorité organisatrice, des élus dans l'exercice de leurs fonctions, …

La stratégie du pouvoir

Les travaux du groupe de rédaction de l'ouvrage précité l'ont amené à définir trois grands cercles dans la galaxie du pouvoir, allant du centre, la collectivité, jusqu'aux entreprises privées en passant par les entreprises ou les groupements à capitaux mixtes.

C'est l'un des éléments du choix qui permettra ensuite de déterminer si les élus souhaitent rester près du centre de la galaxie en privilégiant la gestion directe, ou s'en éloigner en faisant appel à la gestion déléguée.

Les questions auxquelles il est nécessaire d'apporter une réponse

Les élus devront, confrontés à un service public existant, voire une fois prise la décision de créer un service public, choisir la meilleure façon de le gérer et, le cas échéant, déterminer la liberté d'action qu'ils décideront d'octroyer ou non au gestionnaire. Elles disposent, à cet égard, de nombreux outils juridiques à manier au regard des impacts que les choix peuvent avoir sur les plans social, fiscal, financier, économique, des modes de contrôle, des responsabilités, …

Ainsi, au moment d'une remise en cause du mode de gestion d'un service public existant, la poursuite de la

gestion d'un service public non obligatoire, l'opportunité de la création d'un nouveau service public, le renouvellement d'un contrat,… l'exécutif devra se poser ou se reposer un certain nombre de questions dont les principales pourront être :

- L'activité est-elle délégable et selon quels instruments juridiques ?
- En cas d'externalisation, comment le retour en gestion interne est-il possible ?
- Les objectifs politiques seront-ils mieux atteints avec une externalisation et, en cas d'externalisation, selon quel mode ?
- Quel est le type de contrat le mieux adapté ?
- Que recherche la collectivité dans une externalisation de la gestion de son service public ? sur le plan financier ? fiscal ? comptable ? des contrôles ? de sa responsabilité ?
- Quelle est la durée appropriée, pour un type de service public, d'un contrat de délégation ?
- Quels sont les moyens de suivi et de contrôle de l'activité externalisée dont doit disposer la collectivité ?
- Quelles sont les conséquences de l'externalisation du service public vis-à-vis des usagers ? des employés du service ?
- Quelles sont les conséquences de la reprise en régie de la gestion du service public délégué ? des employés au service ? de la collectivité ?
- Quelles sont les conséquences d'un changement de délégataire de service public vis-à-vis des usagers ? des employés au service ? de la collectivité ? de la pérennité et la continuité du service ?
- Comment et en combien de temps une modification d'un mode de gestion peut-elle être mis en œuvre ?
- Quel sera le coût du changement ? financier ? social ? patrimonial ? fiscal ? économique ?
- Etc.

Conclusion

Aujourd'hui, une approche « rationnelle » globale demeure difficile à mettre en place mais il est possible d'appréhender la problématique par grands « secteurs » : social, financier, comptable, fiscal… et de prendre la responsabilité du choix de façon objective.

L'ouvrage publié par l'Ordre des experts comptables, fruit du travail d'une équipe pluridisciplinaire, entend poser le socle de la réflexion sans part pris.

Jean-Michel Moreau
Expert comptable
France Défi MP
Président du groupe de rédaction de l'ouvrage sur le choix du mode de gestion des services publics, publié par l'Ordre des experts comptables
jmm.fdy.fd@wanadoo.fr
Conseil régional de l'Ordre – Région Toulouse

LA GOUVERNANCE ASSOCIATIVE ET TRANSPARENCE FINANCIÈRE

Le mot « Gouvernance » vient du mot « Gouverner » qui est l'acte d'administrer, de conduire, de gérer.

Le mot « Gouvernance » naguère essentiellement utilisé à la conduite de la politique d'un pays, ou à la gestion des affaires quotidiennes des familles, s'est peu à peu appliqué aux entreprises « le Gouvernement d'Entreprise », puis a investi les organismes sans but lucratif (OSBL). De nombreux colloques, conférences, ateliers, sont consacrés à la « Gouvernance Associative ». Est-ce un nouveau gadget, ou un nouvel outil de gestion ou tout simplement la formalisation de pratiques, de bonnes pratiques, visant à garantir la pérennité et la transparence financière des associations.

D'emblée nous pencherons pour ce dernier postulat. La définition de la notion de « Gouvernance associative », permettra de préciser l'intérêt de la démarche, de déterminer les outils qui permettent à une association de disposer de bonnes pratiques de gouvernance. Le propos sur la gouvernance associative est aujourd'hui dirigé principalement vers les associations dites de taille importante assimilable par leur niveau d'activité, leurs effectifs aux moyennes et grandes entreprises. Notre propos est de dire que la « Gouvernance » concerne aussi et s'impose de fait aux moyennes et petites associations tout en admettant que les conditions de mise en œuvre seront différentes. Dans une petite association on ne parlera pas de comité d'audit interne comme celui par exemple de la Croix Rouge Française mais nous parlerons volontiers de « commission financière » qui toute proportion gardée peut avoir un rôle similaire à un comité d'audit.

La notion de « gouvernance associative »

Les associations par leur taille, par le rôle qu'elles jouent dans la société, par la mobilisation d'argent public (subventions) ou privé (cotisations des adhérents, ressources du mécénat, prestations rendues), d'heures de bénévolat ne peuvent se dispenser d'une organisation efficace et rigoureuse qui permette une transparence des actions menées et de l'utilisation des ressources obtenues. Pour disposer d'une organisation performante les dirigeants associatifs doivent se pencher sur la mise en place de règles dites « de bonne gouvernance » qui seront adaptées à la nature de la structure et aux missions menées.

Ainsi la gouvernance associative est une démarche d'ensemble qui vise à améliorer et à rendre plus sûre la conduite, la gestion et le fonctionnement d'une association. Ou encore les règles de bonne gouvernance sont l'ensemble des règles permettant à une association de fonctionner durablement conformément à son objet, en toute transparence vis à vis de ses adhérents, de ses usagers, de

ses partenaires publics ou privés, de ses dirigeants bénévoles, de ses salariés, etc…

Compte tenu de la notion d'intérêt général qui constitue l'essence même de l'existence d'une association il y a un lien qui s'établit naturellement entre la notion de « Gouvernance associative » et la notion de « Projet associatif ». La mise en œuvre du projet associatif est conditionnée par le fonctionnement statutaire dont dépend la réalisation des actions.

L'intérêt de la démarche

Les pratiques d'une bonne gouvernance trouvent leur raison d'être dans la découverte fréquente de malversations qui peuvent résulter tout autant de bénévoles que de salariés. Dans certaines situations ce sont des statuts insuffisamment élaborés, un fonctionnement statutaire défaillant, un conseil d'administration insuffisamment étoffé qui sont à l'origine de préjudices graves pour l'association et mettent en cause sa pérennité.

Ainsi les réflexions portant sur la « Gouvernance associative » porte sur deux niveaux :

- Le projet associatif lorsqu'il est formalisé permet d'évaluer la mise en œuvre de l'objet social au sein de l'association. Le projet associatif justifie l'adhésion des membres et justifie les relations extérieures de l'association.
- Le fonctionnement statutaire : les statuts constituent le contrat social définissant l'objet social, les conditions d'adhésion, les conditions de prise de décision.

La « gouvernance associative » est fondée sur trois principes essentiels :

- L'équilibre des pouvoirs et le contrôle d'exercice du pouvoir.
- L'évaluation et la prévention des risques.
- La transparence et la responsabilité des acteurs.

Ces niveaux et principes requièrent la mise en place de procédures de contrôle et d'évaluation de nature juridique d'une part, et de nature organisationnelle et de gestion d'autre part afin que les mêmes personnes ne cumulent pas les fonctions de décision, d'exécution et de contrôle. Attardons-nous sur cette partie organisation–gestion que constitue le contrôle interne.

La place du contrôle interne

Le contrôle interne est constitué par l'ensemble des sécurités contribuant à la maîtrise de l'association afin d'assurer la protection, la sauvegarde du patrimoine et la qualité de l'information (aspects comptables) d'un côté, l'application des instructions de la direction et de favoriser l'amélioration des performances (aspects administratifs de la gestion de l'association) de l'autre. Le contrôle interne se manifeste par l'organisation, les méthodes et les procédures de chacune des activités de l'association pour maintenir la pérennité de celle-ci [2].

De cette définition il ressort que le contrôle interne est :

- l'ensemble des politiques et procédures mises en œuvre dans l'association afin d'obtenir l'assurance raisonnable :
    - o d'une gestion rigoureuse et efficace des activités ;
    - o de la tenue d'une comptabilité fiable ;
    - o le respect des lois et réglementation en vigueur.

La mise en place du contrôle interne est du ressort des dirigeants (conseil d'administration) à qui il revient d'en définir la philosophie en lien avec la mission et les objectifs définis par l'association. La mise en œuvre est déléguée à la direction opérationnelle qui aura en charge de la répercuter à tous les stades d'exécution et d'organisation de l'association. Pour être efficace le contrôle doit faire l'objet d'une évaluation afin de déceler les failles et les limites des procédures mise en place.

Pour imager ce qu'est le contrôle interne prenons l'exemple d'un cycliste qui ambitionne de se rendre en pèlerinage à Compostelle au départ de Brest. Avant son départ il devra effectuer une série de tâches afin de garantir la réussite de son projet : suivre un entraînement adapté, déterminer son itinéraire en tenant compte de l'interdiction d'emprunter voies expresses et autoroutes, fixer le nombre de kms qu'il pourra raisonnablement effectuer chaque jour, prévoir ses hébergements, prévoir ses menus compatibles avec l'effort à fournir, choisir une bicyclette adaptée et en vérifier régulièrement le bon fonctionnement, obtenir l'avis d'un médecin sur sa capacité à effectuer un tel périple, prévoir le retour, se fixer un budget. Ces mesures à prendre par le cycliste sont des mesures de contrôle interne qu'il aura à mettre pour boucler son pèlerinage.

Transposer à l'organisation comptable d'une association, ces mesures sont les suivantes :

- Recrutement d'une personne compétente en matière de comptabilité.
- Définition de la fonction de cette personne.
- Détermination des procédures de réception, vérification, classement, enregistrement des pièces justificatives.
- Mise en place d'un système de séparation des fonctions entre décision –exécution-contrôle. En effet il faut éviter que la même personne effectue la réception des factures, leur enregistrement, le paiement et le contrôle des paiements.

Chaque tâche et ensemble de tâches doivent faire l'objet d'une description similaire.

D'une manière plus générale les dirigeants d'une association, quelle que soit sa taille, auront à envisager la mise en œuvre des mesures suivantes :

- Des descriptions de fonction à jour pour l'ensemble du personnel, assorties d'objectifs pour chaque personne.
- De programmes de formation en adéquation avec les besoins de l'association.
- Le processus d entretiens individuels et d'évaluation du personnel.
- D'un processus de gestion des ressources humaines.
- La définition des rôles et responsabilités de chacun.

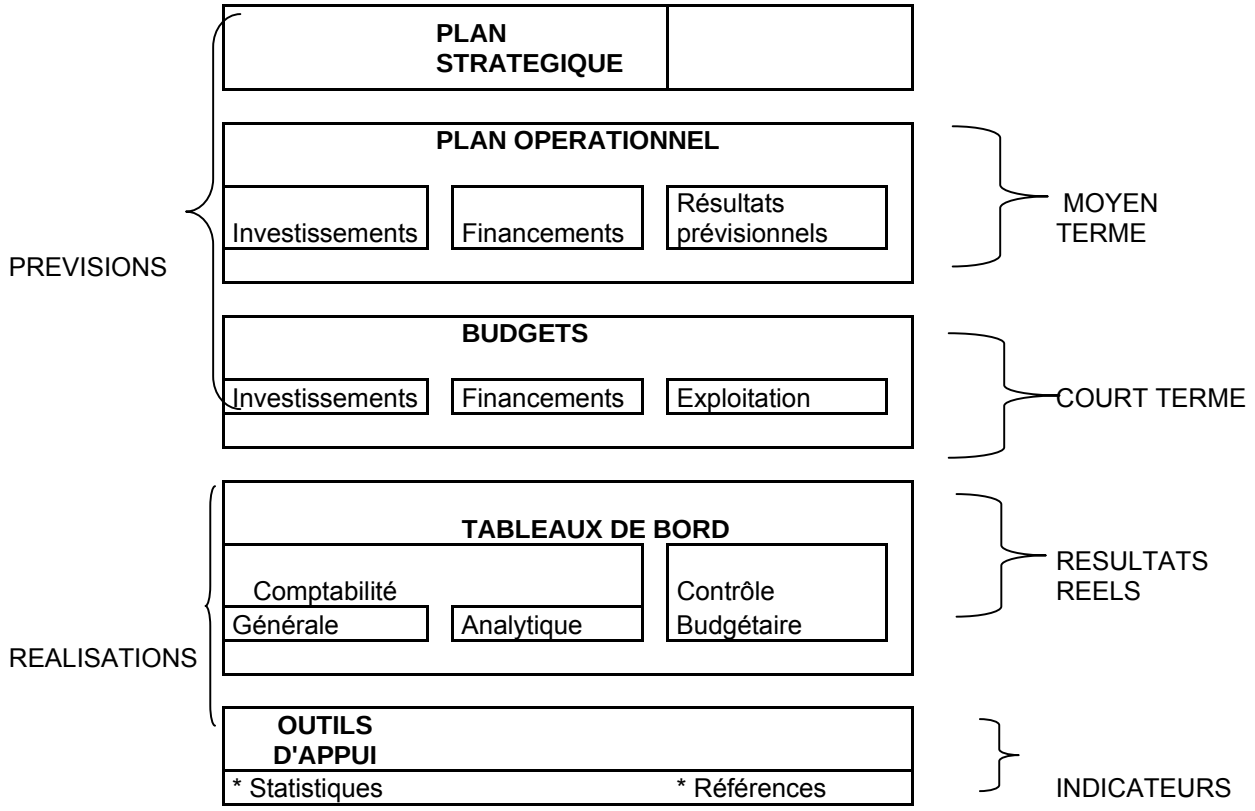
[2] Définition de l'Ordre des Experts -comptables

- Les délégations de pouvoir en ayant soin d'éviter les risques de gestion de fait.
- Les autorisations et leurs limites attribuées à chacun.
- Les règles de bon fonctionnement statutaire.
- Les risques courus par l'association (financiers, lois et réglementation, fiabilité des comptes, gestion du personnel, de fonctionnement juridique).

Un bon contrôle interne repose sur des procédures écrites, claires, connues de tous.

L'information financière

Après avoir vu les aspects juridiques puis organisationnels de la gouvernance associative ajoutons le volet financier représenté par le schéma suivant :



Le plan stratégique associé au projet associatif définit, sur le long terme, les orientations de l'association et les actions qu'elle entend mener en lien avec les valeurs qu'elle défend.

A ce plan stratégique correspond des prévisions d'investissement et les modalités de financement de ces investissements. Les comptes de résultat prévisionnels permettent de déterminer la part potentielle d'autofinancement que l'association pourra consacrer au financement de ses investissements.

En année N-1 l'établissement des budgets pour l'année N permettent de déterminer avec plus de précisions son contour financier.

Puis en année N la tenue de tableaux de bord permet tout au long de l'exercice de mesurer l'évolution des réalisations par rapport au budget et de corriger les écarts éventuels apparaissant en cours d'année, ou de prendre des mesures correctives dans le cadre de l'exploitation : rationalisation des charges, licenciement ou recrutement selon le sens des écarts.

La fiabilité des tableaux de bord suppose une comptabilité tenue à jour régulièrement.

En complément de la comptabilité générale, la comptabilité analytique est un outil au service de la transparence financière en permettant l'analyse du résultat par secteurs d'activité, en donnant une lisibilité de l'utilisation des ressources financières de l'association.

Les outils d'appui (statistiques, références) permettent l'obtention d'indicateurs très utiles pour effectuer des comparaisons inter-associations effectuant le même métier.

En conclusion la gouvernance associative c'est :

- Un projet associatif avec des objectifs clairs, suivis et évalués dans le temps.

- L'existence des règles de fonctionnement juridique reposant sur des statuts adaptés aux objectifs de l'association, l'organisation des pouvoirs et contre pouvoirs, des contrôles, des délégations de fonction.
- La mise en œuvre des processus de contrôle interne mis en œuvre et régulièrement évalués.
- L'utilisation d'outils de gestion au service du pilotage de l'association.

*Francis Jaouen**
Expert comptable – Commissaire aux comptes
CABINET EXCO BRETAGNE
Francis.jaouen@exco.fr
Conseil régional de l'Ordre – région Bretagne

** Comptabilité et Gestion des Associations-Delmas- 11e édition à paraître en janvier 2009*

ETABLISSEMENTS SANITAIRES ET SOCIAUX / UN ULTIME PLAN COMPTABLE ?

I Les nouveaux plans comptables

Le JO du 26 décembre 2007 a publié deux arrêtés interministériels modifiant le plan comptable des établissements et services sociaux et médicosociaux (ceux visés par l'art. L312-1 du code de l'action sociale et des familles) :

- l'un daté du 10 décembre 2007 intéresse les établissements et services publics sociaux et médico-sociaux communaux, intercommunaux, départementaux et interdépartementaux, et change la liste des comptes qu'ils doivent utiliser selon l'instruction comptable M22 qui leur est applicable (en remplaçant la liste fixée par les arrêtés des 15 décembre 2006 et 2 février 2007) ;

- l'autre du 12 décembre 2007 intéresse les établissements privés et change aussi la liste de leurs comptes (prévue antérieurement par des arrêtés de 2005 et 2006).

L'arrêté du 12 décembre 2007 vise l'avis du CNC 2007-05 du 4 mai 2007 qui intéressait à la fois les établissements privés et les associations ou fondations gestionnaires de ces établissements[3]. Il constitue indirectement une réponse à cet avis du CNC de la part de la Direction générale de l'action sociale, qui est doublement signataire de l'arrêté, par délégation des ministres du travail d'une part et du logement d'autre part.

II Une référence confirmée au plan comptable M22…

Ce court arrêté se contente de faire référence aux précédents textes et publie en annexe sur vingt-cinq pages une nomenclature comptable. On ne trouve ici aucun cadre méthodologique qui répondrait aux questions soulevées depuis quelques années par les différences entre le plan comptable suivi par ce secteur (baptisé désormais M22) et le CRC 99-01 dédié aux associations et fondations[4].

Après abrogation (par l'instruction du 17 août 2007) de l'ancienne instruction M21 « bis » ou « privée » qui datait de 1987 (à laquelle beaucoup faisaient encore allusion, dans des secteurs spécifiques, bien que la M22 fût devenue la règle générale), on attend désormais de façon imminente semble-t-il une nouvelle instruction M22 qui pourrait constituer le manuel commun d'emploi (sur plus d'une centaine de pages) de ces deux nouvelles nomenclatures des 10 et 12 décembre 2007.

III …applicable aux associations gestionnaires

Comme l'arrêté du 12 décembre s'adresse aux « établissements et services », faut-il considérer qu'il entérine une double comptabilité, plan « administratif » pour les établissements et plan « associatif » pour le siège et le bilan « consolidé » de l'entité gestionnaire ?

Pas dans l'esprit de la Direction générale des affaires sociales (DGAS). Si l'arrêté prend la peine d'abroger des arrêtés de l'année dernière à portée limitée (des 19 décembre 2005, 19 avril et 19 décembre 2006), il ne remet pas en cause l'art. R.314-81 du code ASF[5], qui impose l'application du plan comptable prévu par le code de l'action sociale (dont tout un chacun reconnaissait la légitimité sur les comptes administratifs des établissements gérés, mais sur eux seuls, pour les tenants de la fidélité au texte du CNC) aux associations gestionnaires, dès lors que plus de la moitié des recettes de leurs établissements proviennent des produits de la tarification.

Le rédacteur de l'arrêté s'appuie ainsi sur la volonté de mettre un terme au grand écart entre les règles budgétaires et l'orthodoxie comptable, qui avait motivé le groupe de travail à l'origine de l'avis du CNC de mai dernier (auquel la DGAS participait), pour intégrer à sa nomenclature les rubriques devant faciliter l'adaptation au mouvement de convergence comptable vers les normes internationales (définition plus rigoureuse des provisions, bannissement des charges à étaler, durées économiques des amortissements, composants des bâtiments,…)

3 RFC n°401, juillet-août, 2007

4 J. Dumont *Référentiel comptable des associations médico-sociales : pistes de réflexion pour une sortie de crise* RFC n°398 avril 2007.

5 Décret n°2006-642 du 31 mai 2006 relatif au financement et à la tarification de certains établissements et services sociaux et médico-sociaux (JO du 2 juin 2006)

Ce faisant, il prend au pied de la lettre certaines dispositions de l'avis du CNC pour contourner le coin le plus douloureux qui demeurait entre les tenants du provisionnement entier des congés à payer (les associations représentées par l'UNIOPSS, désireuses d'en obtenir le financement, et les professionnels de l'audit) et les pouvoirs publics le refusant, tenus au statu quo par les contraintes du budget de l'Etat.

IV Une reconnaissance hors résultat des provisions pour congés payés…

Alors que les aménagements de la M22 d'il y a un an avaient avancé une distinction sur la continuité des contrats de travail pour esquisser un premier pas vers la budgétisation de ces provisions (pas de provision pour les CDI, ceux-ci étant assurés d'une continuité des budgets publics, mais création de comptes de dotation pour les congés touchant les contrats précaires et autres CDD), ces subtilités sont abrogées au détriment de toute velléité d'inscrire en charges un début de provision. Plus aucun compte de classe 6 ne devrait permettre à l'avenir ce type de provision.

Mais, pour complaire au caractère incontournable de cette forme de dette rappelée par la doctrine du CNC, les provisions pour congés à payer et charges sociales sur congés à payer sont bien prévues par la nouvelle nomenclature parmi les dettes sociales, mais sans compte de classe 6 pour les doter en diminution du résultat.

Ce n'est donc pas uniquement le « stock » initial de provision qui sera débité directement en diminution des capitaux sous gestion propre (parmi les éléments en instance d'affectation, en haut du passif), comme certains l'avaient espéré, mais également la progression annuelle de la provision qui se voit ainsi privée d'inscription en justification du prix de journée ou de la dotation globale : l'administration oppose ainsi une fin de non-recevoir aux velléités d'alignement des résultats administratifs sur le résultat d'une comptabilité d'engagement.

A fortiori, les établissements qui avaient obtenu parfois, en toute discrétion, de leur Direction départementale des affaires sanitaires et sociales, le financement des congés payés (dans les Centres d'hébergement par exemple) se verraient contraints, par cette nouvelle nomenclature qui a vocation à être exhaustive (et non supplétive comme le voulait le plan comptable des associations et fondations), de reprendre la provision déjà financée en diminution du financement à venir.

V … qui posera un problème de synchronisation des reports à nouveau

L'autorité de normalisation comptable (dans son avis de 2007) reconnaissait à des comptes 116, non prévus par le plan associatif et distincts des comptes 115 où sont détaillés les « résultats sous contrôle de tiers financeurs » (comptes 116 : « dépenses non opposables aux tiers financeurs »), la capacité à isoler, après affectation du résultat, des dépenses non acceptées par le tarificateur (par exemple, congés à payer et amortissements excédentaires nécessités par un rythme de dépréciation plus soutenu que la durée financée par la puissance publique). Elle y voyait tout naturellement l'affectation d'un résultat car la dépense, même si elle n'est pas financée sur fonds publics, relève bien des charges de l'exercice.

Pour l'Action sociale au contraire, il n'est pas question que ces dépenses non financées transitent par le résultat. Ce qui, en quelque sorte, n'est pas sans évoquer l'esprit des IFRS, avec leur propension à souligner par le tableau de variation des capitaux propres les corrections à apporter sur le bilan d'ouverture. Pour l'administration, pas question de créer un compte de classe 6 sur une dépense qui a vocation à amputer directement les fonds associatifs. D'où l'importance que prendront les annexes pour justifier de cette variation des fonds propres par les écarts de résultats qui n'auraient pas transité par le compte de résultat ou par l'inscription en haut de bilan de subventions renouvelables par l'association.

Il faut souhaiter enfin que la présentation du bilan (l'arrêté du 12 décembre 2007 ne propose aucun modèle de document de synthèse) rejoigne celle qui a fait l'intérêt majeur du CRC 99-01, à savoir :

a) le reclassement des fonds associatifs en deux familles, celle des capitaux dits propres et celle des autres fonds associatifs, sous contrôle de tiers, distinction qui trouve toute sa pertinence dans le secteur médico-social (mais qui avait échappé au rédacteur de l'arrêté du 15 juin 2007, non réformé par celui-ci, qui présentait des modèles de documents de synthèse en droite ligne des textes antérieurs au plan associatif de 1999, donc plutôt en phase avec l'ancien plan du Conseil national de la vie associative qui datait de 1986) ;
b) fonds dédiés, définitivement reconnus par cet arrêté (intégrés en tout cas dans la liste de comptes), même si leur intérêt sera limité, puisqu'ils ne reprendront pas les surplus d'enveloppes budgétaires débloquées en dernière minute (qui ont vocation à rejoindre les provisions réglementées, pour être rapportées au résultat l'année où elles seront consommées). On y trouvera le suivi de subventions marginales (subvention du fonds AGEFIPH pour les handicapés, par exemple) ou de dons et legs, comme dans toute autre association ou fondation.

Vue de Sirius, la querelle parait mince. Il n'est pas impossible que le hiatus persistant entre ce nouveau plan M22 et la conception classique et moderne du résultat apparaisse aux normalisateurs étrangers comme une guerre picrocholine. Certes les provisions pour congés payés pèsent lourd dans beaucoup d'établissements sociaux ou hospitaliers : à raison de plus d'un mois de salaires sur des budgets dont les frais de personnel occupent parfois les deux tiers, on comprend que les budgets sociaux (surtout quand ils proviennent de l'Etat) renâclent à se voir majorés de quelque 6% en une seule année. Néanmoins on comprend mal que la solution qui prévalait encore en fiscalité il y a à peine plus de vingt ans (avec un simple retraitement hors comptabilité de la provision) ne puisse être transposée sur le « compte administratif » par un suivi comparable à celui de la liasse fiscale, à l'aide d'un simple tableau.

Jérôme Dumont
Expert-comptable, commissaire aux comptes
Jerome.dumont@wanadoo.fr
RFC n°407 – Février 2008

DOSSIER TECHNIQUE : LA TVA RÉDUITE POUR LE LOGEMENT SOCIAL

Depuis quelques années maintenant (la réforme date de 1996 et a été élargie progressivement), le logement social bénéficie d'une TVA au taux réduit de 5,5 %. Mais, comme souvent en matière fiscale, ce principe comporte des modalités d'application qu'il faut préciser.

1- La TVA à 5,5 % sur l'investissement

Le principe est que le coût de revient d'un logement social ne supporte une TVA (que l'on sait n'être pas déductible puisque les loyers ne supportent pas cette taxe) que réduite, c'est-à-dire calculée au taux de 5,5 %. Et il faut ici distinguer plusieurs cas.

1.1. L'acquisition de terrains à bâtir

L'on sait que l'acquisition de terrains à bâtir entre dans le champ d'application de la TVA avec une limite pour ce qui concerne les particuliers puisqu'ils ne paient, pour de telles opérations, que les droits d'enregistrement.

Et si l'acquisition d'un terrain à bâtir est réalisée en vue de la construction de logements sociaux, la TVA est calculée au taux de 5,5 % sur le prix de vente.

Sont considérés comme des logements sociaux pour bénéficier de cette disposition ceux financés à l'aide de prêts aidés tels que les PLUS, PLA TS, PLA I, PLS.

Il faut préciser que cette exonération vaut pour tous les constructeurs de logements sociaux quel que soit leur statut. Mais, ici encore une limite à ce principe existe. L'on sait en effet que les offices d'HLM (qui sont des établissements publics) bénéficient d'une exonération de droits d'enregistrement pour leurs acquisitions immobilières (article 1042 du code général des impôts) que l'administration a, par tolérance, étendu à la TVA. C'est ainsi que les offices d'HLM peuvent acquérir un terrain à bâtir en exonération de TVA.

Il faut aussi préciser que l'appropriation d'une assiette foncière par le biais d'un bail emphytéotique ou à construction n'entre que sur option du preneur dans le champ d'application de la TVA.

1.2. L'imposition de la livraison à soi-même (LASM)

Pour faire application du taux réduit de TVA de 5,5 % à des travaux de construction qui sont imposés au taux normal de 19,6 %, il est fait application du mécanisme de la livraison à soi-même. L'opération se déroule, du point de vue du bailleur social de la façon suivante :

- pendant la phase de construction, la TVA payée sur les dépenses (qu'elle soit à 19,6 % ou à 5,5 %) est récupérée selon les modalités habituelles ;

- lors de l'achèvement de la construction (en gros, sa livraison), son coût de revient est arrêté et la TVA à 5,5 % est calculée sur cette assiette puis reversée au Trésor.

Ce régime d'imposition de la production de logements (article 257-7°, c du c.g.i.). vaut, dès lors que les conditions suivantes sont satisfaites ;

- la qualité du bailleur importe peu ; il peut s'agir d'organismes HLM, de SEM, d'associations, de collectivités publiques ou d'opérateurs privés ;

- mais les logements construits doivent être affectés à un usage locatif par une convention conclue avec l'État (APL), la construction a fait l'objet d'un agrément préfectoral et le financement doit être assuré par des prêts aidés.

L'assiette servant de base à la livraison à soi-même est le coût de revient de la construction qui comprend l'ensemble des dépenses exposées, étant précisé que :

- les frais financiers de la période de construction entrent dans l'assiette pour le calcul de la TVA ; il est admis que seuls les intérêts échus pendant cette période sont retenus (en précisant que les intérêts capitalisés avant la livraison sont à considérer comme échus) ;

- les frais administratifs du constructeur sont aussi à prendre en compte dans cette assiette ;

- le coût de revient de la prise à bail emphytéotique ou à construction d'un terrain qui n'a pas été soumis à la TVA lors de sa conclusion est, en revanche, exclu de cette assiette ;

- de la même façon, les terrains acquis par les offices d'HLM en exonération de TVA ne voient pas leur coût compris dans l'assiette de la TVA à 5,5 %.

La TVA ainsi calculée est à reverser au Trésor dans un délai de 12 mois qui suivent l'achèvement de l'immeuble. La déclaration est faite sur l'imprimé habituel « CA3 ».

1.3. Les travaux d'amélioration

Le dispositif de la livraison à soi-même et l'imposition au taux réduit de TVA a été étendu aux opérations de rénovation d'immeubles (article 257-7° bis du c.g.i.). Les opérations concernées sont celles dites « d'acquisition-amélioration » ou « réhabilitation ». Les opérations éligibles à ce mécanisme doivent présenter les mêmes caractéristiques que les opérations neuves, étant précisé que celles financées par « PALULOS » y sont assimilées.

Avec la réforme de fin 2006, il faut distinguer, selon la portée des travaux, si les améliorations entrent ou non dans le champ d'application de la TVA immobilière.

1.4. La vente d'immeubles neufs de logements sociaux

Il peut arriver que les bailleurs sociaux ne procèdent pas eux-mêmes à la construction d'immeubles de logements mais utilisent les services de promoteurs. Dans ce cas, ils acquièrent des immeubles neufs qui entrent normalement dans le champ d'application de la TVA immobilière.

Pour ne pas pénaliser ce type d'opération, il est prévu que, dans ce cas, le prix de vente de l'immeuble est soumis à une TVA au taux de 5,5 %.

L'application de cette disposition est, bien entendu, soumise à des conditions :

- il doit s'agir de logements sociaux, au sens habituel : convention APL et financements aidés ;

- mention doit en être portée dans l'acte notarié pour que le vendeur puisse justifier du taux réduit de TVA.

2- La TVA à 5,5 % sur l'exploitation

Depuis le 15 septembre 1999, les dépenses d'amélioration, de transformation, d'aménagement et d'entretien des organismes de logement social bénéficiaient d'une TVA au taux réduit de 5,5 % par application du mécanisme de la livraison à soi-même.

Avec la loi de finances pour 2004, cette imposition à la TVA au taux réduit des travaux est rendue définitive et ses modalités sont modifiées : les fournisseurs facturent directement aux bailleurs sociaux une TVA au taux réduit, ce qui supprime l'obligation de procéder aux formalité de livraison à soi-même.

Les travaux qui sont concernés par cette mesure simplification de la loi de finances pour 2004, sont :

- d'une part, ceux d'amélioration, de transformation et d'aménagement des logements, s'ils n'entrent pas dans les prescriptions de la livraison à soi-même au titre de la TVA immobilière (réhabilitation des logements),

- d'autre part, ceux d'entretien (autre que l'entretien des espaces verts et le nettoyage) effectués pour la gestion des logements.

Encore faut-il que les logements soient achevés depuis plus de deux ans pour que ce dispositif joue.

Le mécanisme de la « LASM » reste ainsi en vigueur, selon les mécanismes qui sont connus par les organismes de logement social, pour :

- la production de logement social (construction neuve au sens de la TVA immobilière),

- les travaux d'amélioration, de transformation et d'aménagement et ceux d'entretien pour les logements achevés depuis moins de deux ans.

Autrement dit, les fournisseurs distinguent leurs travaux fournis aux bailleurs sociaux selon qu'ils sont faits dans des logements achevées depuis plus de 2 ans (avec une TVA à 5,5 %) ou depuis moins (avec une TVA à 19,6 %).

3- TVA immobilière

3.1. Rappel des principes

Le champ d'application de la TVA immobilière (qui est, rappelons-le, indépendant de la nature et de la qualité des personnes qui réalisent les opérations) comprend notamment les mutations de propriété :

- des terrains à bâtir qui sont taxées au taux de droit commun (sauf cas des assiettes foncières des logements locatifs sociaux pour lesquelles le taux est de 5,5 %), étant rappelé que l'acquéreur doit alors prendre l'engagement - et le respecter - de construire sous 4 ans ;

- des immeubles neufs, c'est-à-dire des immeubles construits depuis moins de 5 ans s'il s'agit de la première mutation de propriété (sauf cas de première vente à un marchand de biens).

Il convient de rappeler que les mutations de propriété qui n'entrent pas dans le champ d'application de la TVA immobilière donnent lieu au paiement de droits d'enregistrement (autrement dit, soit la TVA, soit les droits d'enregistrement).

La construction et la vente de logements par un promoteur immobilier entre normalement dans le champ d'application de la TVA immobilière, ce qui signifie que cet agent économique :

- facture de la TVA sur les ventes d'immeubles neufs qu'il construit dans ce but ;

- récupère donc la TVA payée sur les dépenses ;

- ce qui revient, pour lui, à reverser la différence de TVA au Trésor.

3.2. Notion de production d'immeubles neufs

La TVA immobilière inclut dans son champ d'application la production d'immeubles neufs ainsi, dans certains cas, que la rénovation lourde de bâtiment qui est assimilée à cette activité de production d'immeubles neufs. Pour qu'il en soit ainsi, il faut que la rénovation satisfasse aux conditions récentes (fixées par l'article 257-7° Du code général des impôts et commentées dans l'instruction du 8 décembre 2006 « BOI 8 A-1-06 »). Constituent désormais des immeubles neufs, conformément au c du 1 du 7° de l'article 257 du CGI, les travaux portant sur des immeubles existants qui rendent à l'état neuf :

1° soit la majorité des fondations ;

2° soit la majorité des éléments hors fondations déterminant la résistance et la rigidité de l'ouvrage ;

3° soit la majorité de la consistance des façades hors ravalement ;

4° soit l'ensemble des éléments de second oeuvre mentionnés à l'article 245 A de l'annexe II au CGI (décret en Conseil d'Etat n° 2006-1002 du 10 août 2006, journal officiel du 11 août 2006) dans une proportion au moins égale aux deux tiers pour chacun d'entre eux.

3.3. Promotion immobilière pour du logement social

Le promoteur qui réalise une opération de construction et de vente de logements sociaux doit faire application des principes énoncés plus haut, avec toutefois les adaptations suivantes.

3.3.1. TVA sur les dépenses

Normalement, les dépenses supportées par un promoteur immobilier sont soumises à la TVA au taux normal de 19,6 %.

Mais l'on sait que l'acquisition de terrains à bâtir, lorsqu'elle est menée en vue de la construction et de la gestion de logements sociaux, supporte une TVA calculée au taux de 5,5 % sur le prix.

Pour l'application de cette disposition, sont considérés comme des logements sociaux, tous ceux financés à l'aide de prêts aidés tels que les PLUS, PLA TS, PLA I, PLS.

3.3.2. TVA sur les recettes

La vente de logements sociaux, c'est-à-dire la vente de logements à des bailleurs sociaux, est soumise à la TVA au taux réduit lorsque deux conditions sont satisfaites :

- il doit s'agir de logements sociaux, au sens habituel du terme : convention APL et financements aidés ;

- mention doit en être portée dans l'acte notarié pour que le vendeur puisse justifier du taux réduit de TVA.

3.3.3. Conséquences

Le promoteur immobilier qui réaliserait une opération de logement social se trouvera dans une situation habituelle (telle que décrite plus haut) au regard de la TVA, avec cependant les particularités suivantes.

- La TVA payée sur les dépenses étant d'un taux - au moins sur une partie des dépenses - supérieur à celui de la TVA sur les ventes, il pourra ne pas avoir de TVA à reverser au Trésor mais de la TVA à encaisser de celui-ci. Le remboursement de cette TVA est alors fait selon les procédures normales : dépôt d'une demande de remboursement…

- Il peut arriver qu'une opération prévue en logement social en totalité à son origine ne soit vendue que partiellement dans ce but. Il appartient alors au promoteur de décomposer ses coûts de revient et ses ventes entre ce qui relèvera des régimes de TVA aux taux normal et réduit.

- Il peut aussi arriver qu'une opération de promotion prévue au taux normal aboutisse à une vente à un bailleur social. Il sera alors fait application de la TVA au taux réduit sur la vente.

Si une opération a bénéficié de la TVA au taux réduit et n'est pas effectivement affectée au logement social, le complément de TVA au taux normal est dû. Mais la dette incombe alors au bailleur social qui n'aura pas respecté son engagement.

4- Le régime des marchands de biens

4.1. Les marchands de biens

Les marchands de biens sont les personnes qui font profession d'acquérir des immeubles, des fonds de commerce et des parts de sociétés immobilières pour les revendre.

Dès lors que l'on se trouve en présence d'une telle activité, les opérateurs sont soumis aux obligations suivantes :

- déclaration d'existence en tant que marchand de biens ;

- tenue d'un répertoire des tous les mandats, promesses de ventes, actes translatifs de propriété et tous actes relevant de leur profession ;

- enregistrement des actes accomplis dans l'exercice de leur profession, sauf s'ils sont passés en la forme authentique ;

- admission des agents des impôts à leur répertoire et à leurs documents comptables.

Si ces obligations sont remplies, alors les marchands de bien bénéficient d'un régime fiscal particulier pour leurs opérations qui comportent deux volets.

4.2. Les droits d'enregistrement

Les acquisitions de biens des marchands de biens sont effectués en exonération de droits d'enregistrement, sauf lorsqu'il s'agit d'immeubles : le droit est alors limité à un taux de 0,615 % (taxe de publicité foncière de 0,6 % plus prélèvement pour frais d'assiette).

La contrepartie de cette réduction de droits d'enregistrement est l'obligation de revendre les biens dans un délai de 4 ans, sauf à devoir payer :

- les droits d'enregistrement dont le paiement avait été suspendu lors de l'acquisition ;
- un droit supplémentaire de 1% ;
- l'intérêt de retard de 0,75% par mois.

Lors de la revente du bien immobilier, la mutation de propriété donne lieu au paiement, par l'acquéreur :

- des droits d'enregistrement normalement applicables (5,09%) ;
- ou de la TVA immobilière, s'il s'agit d'un terrain à bâtir, étant précisé, dans ce dernier cas, que :
  - *le vendeur peut alors s'instituer redevable de la taxe pour récupérer celle qui a grevé ses dépenses ;*
  - *le régime de TVA sur la marge ne trouve pas application.*

4.3. La TVA

Si le marchant de biens réalise une opération relevant de la TVA immobilières, ce dernier régime trouve application, comme pour tous les opérateurs exerçant une telle activité. Autrement dit :

- ses recettes sont soumises à la TVA ;
- la TVA payée sur les dépenses est récupérable (avec la nécessité, lorsqu'il s'agit de la revente de terrains à bâtir, de prendre la qualité de redevable de cette taxe pour procéder à sa récupération).

Mais, dans la plupart des cas, les achats effectués en vue d'une revente n'entrent pas dans le champ d'application de la TVA. Le marchand de biens doit alors supporter le paiement de la TVA dans les conditions suivantes :

- l'assiette de la TVA est sa marge calculée par différence entre :
  - *d'une part le prix de vente du bien ;*
  - *d'autre part, le coût d'acquisition de ce bien,*
- le taux de TVA est de 19,6 % (taux normal) appliqué à l'assiette qui peut être soit T.T.C. en l'absence de précision des parties à la vente, soit H.T., si cette précision est apportée dans l'acte de vente,
- en contrepartie du paiement de la TVA sur la marge, le marchand de bien peut récupérer la TVA qui a grevé ses dépenses, à l'exclusion de celles relatives au coût d'acquisition des biens (autrement dit, la récupération de la TVA porte sur celle relative aux travaux).

5- Les particularités des bailleurs sociaux

5.1. Les règles pour les droits d'enregistrement

Lorsqu'elles ne sont pas soumises à la TVA immobilière, les mutations de biens et droits immobiliers sont taxées aux droits d'enregistrement suivants :

- droit départemental de 1 % à 3,60 % (Le droit départemental peut être modifié tous les ans par les conseils généraux - avec effet au 1er juin - sans pouvoir être inférieur à 1 % ni supérieur à 3,60 %),

- taxe communale de 1,2 %,

- taxe au profit de l'État de 0,2% ;

- prélèvement pour frais d'assiette de 2,5 % du produit du droit départemental.

Compte tenu de la taxe communale et du prélèvement pour frais d'assiette, le taux plancher s'élève à 2,425 % et le taux plafond à 5,09 %.

Pour la bonne compréhension de ces dispositions fiscales, il convient de préciser les points suivants :

- les droits d'enregistrement sont calculés sur le prix stipulé dans l'acte de mutation ou bien encore sur la valeur vénale lorsque celle-ci est supérieure,

- les droits sont à la charge de l'acquéreur des biens ou des droits immobiliers,

- les droits du bailleur ou du preneur à un bail emphytéotique, à construction ou à réhabilitation (cession de droits réels) sont assimilés à un immeuble,

- les taux précités sont désormais ceux du régime de droit commun pour tous les immeubles, sauf régimes dérogatoires.

5.2. Les particularités des bailleurs sociaux

Des dispositions particulières existent qui concernent les organismes de logement social :

- l'article 1042-I du code général des impôts exonère de droits d'enregistrement les acquisitions immobilières faites à l'amiable et à titre onéreux par les collectivités territoriales et leurs établissements publics ; sont ainsi particulièrement visés les OPHLM et les OPAC,

- à noter que cette exonération a été étendue à la TVA, pour ces établissements publics,

- l'article 1051-1° soumet au droit fixe de 125 € les transferts de biens de toute nature effectués entre organismes d'HLM ; il faut entendre ici par organismes les établissements publics (OPHLM et OPAC) comme les SA d'HLM ; en revanche, les SEM ne sont pas visées,

- l'article 1594G du CGI stipule que « le conseil général peut exonérer de taxe de publicité foncière ou de droits d'enregistrement les cessions de logements réalisées par des organismes d'habitations à loyer modéré ou par les sociétés d'économie mixte à condition que la mutation entre dans le champ d'application de la loi n° 86-1290 du 23 décembre 1986 modifiée tendant à favoriser l'investissement locatif, l'accession à la propriété de logements sociaux et le développement de l'offre foncière. L'exonération doit être mentionnée dans l'acte de vente ».

Outre les droits d'enregistrement, les mutations de biens et droits donnent lieu à des honoraires de notaire si elles sont constatées par devant ces professionnels. Notons que les établissements publics des collectivités territoriales ont la faculté d'utiliser la procédure de l'acte administratif.

Bien que les droits d'enregistrement soient à la charge de l'acquéreur et non pas du vendeur, leur coût n'est cependant pas sans conséquence pour celui-ci. C'est que l'acquéreur propose un prix tenant compte de cette charge de sorte que plus les droits sont élevés et moins le vendeur peut espérer un prix important. Et cela vaut d'autant plus en matière de logement social car dans ce secteur les prix sont définis en fonction de l'équilibre de l'exploitation.

Philippe Giami, Cabinet Comptes www.cabinet-comptes.com – p.giami@cabinet-comptes.com

LA COMPTABILISATION DES IMPOTS EN COMPTABILITÉ D'ENGAGEMENT DANS LE SECTEUR PUBLIC

De nombreux pays, dont la France, ont réformé leur système de comptabilité publique et appliquent aujourd'hui les principes de la comptabilité d'engagement, le plus souvent en adéquation avec les dispositions des normes comptables IPSAS.

La réforme du système comptable des organismes du secteur public soulève de nombreuses questions conceptuelles et techniques parmi lesquelles l'enregistrement des transactions sans contrepartie.

La comptabilisation des opérations sans contrepartie

Les opérations sans contrepartie se caractérisent, pour une entité donnée, par l'obtention d'un bien d'une certaine valeur ou une certaine somme d'argent d'une autre entité, sans donner directement en échange un bien ou un service d'une valeur équivalente. Les produits régaliens, parmi lesquels les impôts et taxes assimilées, répondent à cette définition car les contribuables transfèrent des ressources financières à l'Etat, sans recevoir directement de contrepartie de valeur équivalente. Certes, les contribuables bénéficient, en leur qualité première de citoyens, des services publics financés par les impôts et taxes, mais ces services ne sont pas rendus directement aux contribuables en fonction des sommes versées.

En comptabilité de caisse, les impôts sont comptabilisés au moment de leur recouvrement. Dans un système de comptabilité d'engagement « puriste », les recettes fiscales devraient être enregistrées lorsque les transactions économiques qui entraînent l'imposition ont lieu. C'est la position défendue par l'IPSASB qui précise que l'événement imposable est constitué (IPSAS 23, paragraphe 65) :

- pour l'impôt sur le revenu, par le gain d'un revenu imposable pendant la période d'imposition par le contribuable ;
- pour la taxe sur la valeur ajoutée, par l'entreprise d'une activité imposable pendant la période d'imposition par le contribuable ;
- pour les droits de douane, par les mouvements des marchandises ou des services taxables à la frontière ;
- pour les droits de succession, par le décès d'une personne possédant des biens taxables.

Il est cependant très difficile, voire impossible, de déterminer le moment où l'ensemble de ces transactions ont lieu et d'évaluer avec précision et fiabilité leur montant. La recherche d'une information fiable peut dès lors conduire à retarder la comptabilisation des produits fiscaux.

Le difficile rattachement des ressources fiscales à l'exercice

Pour certaines catégories de produits fiscaux dont la périodicité de dépôt des déclarations à l'administration permet de connaître les droits de l'Etat d'un exercice de manière complète avant l'arrêté des comptes, ou pour lesquels le critère de rattachement des produits à l'exercice se confond avec l'encaissement, il n'est pas difficile d'enregistrer ces produits dans les comptes de l'exercice auquel ils se rattachent. Par contre, de nombreux produits fiscaux tels l'impôt sur le revenu (sauf dans le cas d'un prélèvement à la source) et l'impôt sur les sociétés, ne peuvent être évalués de manière fiable que lors de la période suivant l'occurrence de l'événement imposable. En effet, les délais de déclaration des opérations imposables (c'est-à-dire les éléments permettant une évaluation fiable) conduisent à un décalage entre la naissance des droits de l'Etat et la détermination de leur montant. De plus, dans des circonstances exceptionnelles, certains produits ne peuvent être évalués de manière fiable qu'après une longue période de temps. Par exemple, l'évaluation fiable des droits de succession dus concernant un patrimoine incluant un certain nombre d'antiquités et d'œuvres d'art peut nécessiter l'intervention d'un ou plusieurs spécialistes et s'étendre sur plusieurs exercices. En conséquence, les critères d'identification ne peuvent être satisfaits jusqu'à ce que le paiement soit reçu ou recevable.

Pour répondre à ces limites, la norme IPSAS 23 prévoit, dans son paragraphe 68, que lorsqu'il y a une séparation entre l'événement imposable et la collecte d'impôts, les entités du secteur public peuvent mesurer les montants d'imposition en employant, par exemple, des modèles statistiques basés sur les montants d'impôts collectés par le passé afin de réaliser des projections sur le montant de ressources fiscales de l'exercice en cours. Cependant, dans la pratique, la plupart des Etats et des collectivités publiques enregistrent les recettes fiscales soit au moment de leur encaissement, ce qui entraîne le maintien d'un système de comptabilité de caisse même lorsque les états financiers sont présentés selon les conventions de la comptabilité d'engagement (et, par ricochet, le non-respect du principe comptable du rattachement des charges aux produits par exercice), soit au moment de l'assujettissement à l'impôt, qui constitue l'opération imposable. C'est notamment la position de l'Etat français dans la norme comptable de l'Etat n° 3 relative aux produits régaliens.

* *
*

L'application de la comptabilité d'engagement dans le secteur public, au-delà des nombreux avantages qu'elle comprend, s'accompagne de difficultés conceptuelles et techniques si elle doit être appliquée de manière stricte. En effet, l'adoption de la comptabilité d'engagement exige, dans le cas de la comptabilisation des impôts, que

deux changements majeurs soient apportés à l'évaluation des recettes fiscales :

- un ajustement des recettes à recevoir en identifiant les événements imposables à partir desquels une évaluation fiable des impôts est possible ;
- qui doit s'accompagner d'un ajustement des « créances douteuses et irrécouvrables » en la matière correspondant, à la fin de chaque exercice, aux sommes d'impôts restant à percevoir qui sont susceptibles de ne pas être collectées, afin de rendre compte des recettes fiscales de l'exercice.

Pour en savoir plus
IPSAS 23, *Revenue from Non-Exchange Transactions (Taxes and Transfers),* www.ifac.org

Recueil des normes comptables de l'Etat, Norme n° 3 *Les produits régaliens*, www.performance-publique.gouv.fr

Sébastien Rocher
Maître de conférences à l'Université de Poitiers – IAE

RFC N°413 – Juillet/août 2008

LE CONTRÔLE DE LA « COMPTABILITÉ APPROPRIÉE » DU SERVICE PUBLIC D'ÉLECTRICITÉ

Le service public d'électricité

Depuis plus de cent ans, en France, la distribution de l'électricité constitue un service public.

Dans un premier temps, au début du siècle dernier, les obligations de service public ont été définies dans le cadre des concessions d'électricité. La nationalisation des diverses concessions par la loi du 8 avril 1946 n'a rien changé à la définition du service public. Il a fallu attendre la loi du 10 février 2000 pour avoir une définition précise quant à ses objectifs et à ses missions. Ainsi l'article 1 de la loi n°2000-108 du 10 février 2000 définit le service public comme ayant pour objet de garantir l'approvisionnement en électricité sur l'ensemble du territoire national, dans le respect de l'intérêt général.

Cette définition précise les grands principes du service public, à savoir l'égalité de traitement, la continuité du service public et son adaptabilité dans le temps.

De cette définition du service public découlent les trois domaines du service public d'électricité :

- la production de l'électricité,
- l'approvisionnement en électricité,
- le transport de l'électricité.

Le coût du service public d'électricité

Les missions dans ces trois domaines sont assurées par différents opérateurs privés ou publics. Ces opérateurs supportent les coûts générés par ces missions :

- la production d'électricité depuis l'ouverture du marché de l'électricité n'est plus une mission de service public pour les zones interconnectées au réseau national. Par contre, les opérateurs des zones non interconnectées (la Corse, les départements d'Outremer, Mayotte, Saint-Pierre-et-Miquelon et les îles bretonnes de Molène, Ouessant et Sein) supportent des surcoûts de production d'électricité essentiellement liés à la technologie utilisée (fioul, gaz…). Certains opérateurs peuvent également supporter les surcoûts liés à la cogénération (production conjointe de chaleur et d'électricité) et aux énergies renouvelables (obligation d'achat de l'électricité éolienne, …).

- l'approvisionnement en électricité constitue une mission de service public dans la mesure où les personnes en situation de précarité sont dispensées de payer leur facture d'électricité. Ces dispositifs génèrent des pertes pour les fournisseurs.

- le transport de l'électricité constitue une mission de service public pour les opérateurs (EDF, EDM, les entreprises locales de distribution) disposant de leur propre réseau de distribution. Cette mission est génératrice de charges notamment en vue de l'entretien et du déploiement du réseau de distribution.

La compensation des coûts du service public d'électricité

Depuis la loi du 10 février 2000, modifiée par la loi du 3 janvier 2003, les coûts spécifiques liés au service public d'électricité sont supportés, au final, par le consommateur (et non par une subvention payée par l'impôt). Le mécanisme de compensation fonctionne de la manière suivante :

- les surcoûts de production et d'approvisionnement d'électricité sont compensés grâce à un prélèvement additionnel aux tarifs réglementés. Les sommes prélevées sont ensuite réparties entre les différents opérateurs assurant ces deux missions de service public. Au titre de 2004 le montant global des Charges de Service Public d'Electricité (CSPE) s'est élevé à 1 533 M?. Le montant prévisionnel pour 2006 est de 1 601 M? ;

- les surcoûts de transport et de distribution sont compensés par une péréquation entre EDF et les distributeurs non nationalisés dans le cadre du fonds de péréquation de l'électricité institué par la loi de nationalisation du 8 avril 1946.

La comptabilité appropriée (des charges de service public d'électricité)

La compensation des Charges de Service Public d'Electricité (CSPE) relatives à la production et à la fourniture d'électricité repose sur un système déclaratif. Chaque opérateur déclare annuellement au Comité de régulation de l'énergie (CRE) le montant des CSPE supporté par celui-ci. Le calcul de la compensation est basé sur une comptabilité analytique appelée "comptabilité appropriée". La tenue d'une telle comptabilité est une obligation instaurée par la loi du 10 février 2000.

La mission du commissaire aux comptes

La loi du 10 février 2000 prévoyait un contrôle de la « comptabilité appropriée » par un organisme indépendant agréé par la CRE. La loi du 3 janvier 2003 a confié le contrôle de cette comptabilité aux commissaires aux comptes de l'opérateur ou, s'agissant des régies de distribution, au comptable public. On dénombre en France environ 170 opérateurs du service public d'électricité.

Les spécificités de la réglementation applicable, l'obligation de contrôle par les commissaires aux comptes et l'importance des sommes mises en jeu sont de nature à influencer la mission d'audit légal.

Une méthodologie spécifique doit être mise en place dans le cadre de la mission d'audit légal afin de tenir compte des spécificités relative à la compensation des CSPE. Il convient de prévoir :

- un plan de mission adapté au contrôle de la compensation,
- une analyse des procédures internes relatives à l'élaboration de la "comptabilité appropriée",
- des contrôles spécifiques en vue de la validation de la compensation,
- une note synthèse répondant aux objectifs du plan de mission,
- un rapport général adapté (justifications des appréciations).

C'est une mission spécifique qui consiste à valider une partie de la comptabilité qui elle-même fait l'objet d'une certification.

Pour en savoir plus
Mémoire DEC novembre 2007 : « guide de contrôle de la comptabilité appropriée des opérateurs du service public d'électricité non interconnectés », disponible sur : www.bibliotique.fr

Cédric Bourgeois
Cabinet BOURGEOIS
Cabinet.bourgeois@laposte.net
Conseil régional de l'Ordre – Paris Ile de France

QU'EST-CE QU'UN SERVICE PUBLIC ?

Notion phare du droit public français du début du XX^{e} siècle, le service public se définissait par la réunion de critères précis (activité d'intérêt général, prise en charge par une personne publique, selon un régime juridique exorbitant du droit commun, comportant la soumission au contentieux administratif). Or cette rigueur et cette simplicité ne sont plus de mise, malgré les conséquences juridiques importantes qui restent associées à la qualification de service public. Remise en cause à la faveur du reflux de l'Etat-Providence et de l'impact de la construction européenne, le service public s'est vu contesté, à la faveur d'une politique libre-échangiste. Mais la politique communautaire en la matière s'est faite plus nuancée, au point de se traduire par le développement des notions de « service d'intérêt général », « services sociaux d'intérêt général » et « services d'intérêt général non économiques ». Marquant une inflexion plus politique et plus sociale de la construction communautaire, ces notions pourraient concourir, tout en faisant droit au souci de l'efficacité économique, à redonner vie au projet républicain qui était, à l'origine, celui du service public.

1. Que reste-t-il, à l'heure de la relance de la construction communautaire et de la présidence française du Conseil de l'Union européenne, du « service public » qui, au-delà de la place qu'il occupe dans le discours politique et social, pouvait condenser au début du XX^{e} siècle l'esprit même du droit administratif français ?

UNE NOTION DESARTICULEE

2. *« Pierre angulaire*[6] » du droit public, le service public se définissait, dans le contexte de ce qui peut aujourd'hui paraître un âge d'or révolu, par la réunion de quatre éléments. Il apparaissait comme (1) une activité d'intérêt général, (2) prise en charge par une personne publique, (3) selon un régime juridique exorbitant du droit commun – le droit administratif – et (4) dont le contentieux était soumis à un juge spécifique – le juge administratif. Chacun de ces éléments appelait les autres, de sorte que, à titre d'exemple, les actes et la responsabilité des personnes publiques étaient soumis à un régime de droit administratif ; le juge administratif, en vertu du principe de liaison de la compétence (juridictionnelle) et du fond (le droit applicable)[7], ne mettait en œuvre que le droit public ; les services publics étaient exclusivement pris en charge par des personnes publiques ; tout service public obéissait à un régime distinct du droit privé.

6 G. Jèze, Les principes généraux du droit administratif, 3^{e} éd., Paris, Marcel Giard, 1925, t. 1, p. xv.

7 T.C. 8 février 1873 Blanco, Rec. 1er supplément, p. 61 concl. David.

Aussi un arrêt représentatif de cet état du droit pouvait-il considérer que *« la ville de Montpellier a agi en vue de l'hygiène et de la sécurité de la population et a eu, dès lors, pour but d'assurer un service public ; qu'ainsi les difficultés pouvant résulter de l'inexécution ou de la mauvaise exécution de ce service sont […] de la compétence du Conseil d'Etat[8]. »* L'ensemble du droit public, de même que l'existence d'un juge spécifique pour en connaître, ainsi, plus fondamentalement, que l'appareil d'Etat dans sa globalité, se trouvaient fortement légitimés par la mission spécifique qui leur revenait.

3. Mais la solidarité qui semblait si naturelle entre les éléments qui donnaient son âme au droit public du début du XX^{e} siècle, s'est progressivement distendue.

Ainsi certains services publics ont-ils tout d'abord pu être soumis à un régime de droit privé. Tel était notamment le cas lorsqu'une personne publique se livrait à une activité *« dans les mêmes conditions qu'un industriel ordinaire[9] »*, de sorte que deux types de services publics durent être dissociés. Les « services publics administratifs » (SPA) continuaient de refléter l'état antérieur du droit, tandis que les « services publics industriels et commerciaux » (SPIC) voyaient leur régime juridique ainsi que le juge compétent pour connaître de leurs contentieux se calquer – avec quelques nuances – sur ceux des personnes et des activités privées.

Conformément à un arrêt de 1956, la distinction s'opère au moyen de trois indices relativement imprécis, destinés à mesurer le degré de ressemblance entre le service en question et une entreprise privée[10]. Sont ainsi pris en compte (1) l'objet de l'activité (une activité liée à la sécurité publique ou à un ouvrage public suggérant plutôt un SPA ; une activité de distribution d'eau ou de transport suggérant plutôt un SPIC), (2) l'origine des ressources (des subventions suggérant plutôt un SPA ; des redevances perçues sur les usagers suggérant plutôt un SPIC) et (3) les modalités d'organisation de fonctionnement (règles de comptabilité employées ; mode de tarification du service rendu, selon qu'il tend, plutôt comme un SPIC, à la rentabilité, ou non, plutôt comme un SPA). Tout service public est présumé relever de la catégorie des SPA, et n'est qualifié de SPIC que si, eu égard à ces trois considérations, il se rapproche d'une entreprise privée.

Ensuite, des personnes privées ont pu être chargées de certains services publics[11], de sorte que la considération organique qui était l'une des composantes essentielles de la vision classique du service public s'est estompée.

DES CONSEQUENCES JURIDIQUES POURTANT DETERMINANTES

4. Il s'ensuit qu'aucune des quatre considérations traditionnellement mises en valeur ne suffit plus, depuis plusieurs décennies, à fournir un critère fiable de l'existence ou non d'un service public. Or les conséquences associées à l'existence d'un service public demeurent d'une importance considérable.

A titre d'exemple, aux termes de l'article L. 2111-1 du Code général de la propriété des personnes publiques, *« Sous réserve de dispositions législatives spéciales, le domaine public d'une personne publique mentionnée à l'article L. 1 [Etat, collectivités territoriales et à leurs groupements, établissements publics] est constitué des biens lui appartenant qui sont soit affectés à l'usage direct du public, soit affectés à un service public pourvu qu'en ce cas ils fassent l'objet d'un aménagement indispensable à l'exécution des missions de ce service public. »* Aussi l'identification d'un service public s'avère-t-elle essentielle, en vue de déterminer quels biens sont soumis à un régime juridique extrêmement particulier, dominé notamment par les principes d'inaliénabilité et d'imprescriptibilité[12], et comportant, par exemple, un droit très original concernant les autorisations d'occupation et d'utilisation par des personnes privées de dépendances du domaine public (p. ex. les concessions de plages[13], les baux emphytéotiques administratifs[14]).

De même, le fait d'exercer son activité professionnelle dans un service public administratif pris en charge par une personne publique n'est-il pas indifférent pour la qualification de la situation de l'employé. Selon une jurisprudence ancienne, seuls étaient alors considérés comme des agents publics les salariés recrutés par contrat dont les fonctions les faisaient directement participer à l'exécution du service[15]. Depuis 1996, afin d'éviter les complications auxquelles conduisait l'appréciation de l'intensité et de la continuité du lien vis-à-vis du service public, les juges considèrent que *« les personnels non statutaires travaillant pour le compte d'un service public à caractère administratif sont des agents contractuels de droit public quel que soit leur emploi[16] »*.

En outre, la prise en charge d'un service public – qu'il s'agisse d'un SPA ou d'un SPIC – peut conduire à ce que les actes adoptés par une personne privée soient de véritables actes administratifs[17].

---

8 C.E. 4 mars 1910 Thérond, Rec. p. 193 concl. Pichat.

9 T.C. 22 janvier 1921 Société commerciale de l'Ouest africain, Rec. p. 91.

10 C.E. Ass. 16 novembre 1956 Union syndicale des industries aéronautiques, Rec. p. 434.

11 C.E. Ass. 20 décembre 1935 Etablissements Vézia, Rec. p. 1212 ; C.E. Ass. 13 mai 1938 Caisse primaire « Aide et protection », Rec. p. 417.

12 Art. L 3111-1 C.G.3.P.

13 Art. L. 2124-4 C.G.3.P. ; Décret n° 2006-608 du 26 mai 2006 relatif aux concessions de plage, J.O. 28 mai 2006, p. 7981.

14 Art. L. 2122-20 et s. C.G.3.P.

15 C.E. Sect. 4 juin 1954 Vingtain et Affortit, (deux arrêts), Rec. p. 342 concl. Chardeau.

16 T.C. 25 mars 1996 Préfet de la région Rhône-Alpes c/ Conseil de prud'hommes de Lyon, Rec. p. 535 concl. Martin.

17 V. p. ex. C.E. Ass. 31 juillet 1942 Monpeurt, Rec. p. 239 ; C.E. Sect. 13 janvier 1961 Magnier, Rec. p. 33 ; T.C. 15 janvier

Enfin, le fait pour un contrat passé par une personne publique et d'avoir un lien suffisamment fort avec un service public comporte des conséquences considérables pour le régime juridique de cet acte. Il peut être qualifié de contrat administratif et être soumis à ce titre à un régime extrêmement original[18] (p. ex., en faveur de l'administration : pouvoir de modification unilatérale du contrat[19], pouvoir de résiliation ; et, en faveur du cocontractant : théorie de l'imprévision[20]). Sont ainsi qualifiés d'administratifs les contrats conclus par une personne publique et par lesquels elle confie à son partenaire privé l'exécution même d'un service public[21] ou qui ont pour objet l'exécution même du service[22].

UNE IDENTIFICATION INCERTAINE

5. Aussi demeure-t-il essentiel d'être en mesure, d'une manière ou d'une autre, de déterminer si l'on se trouve en présence ou non d'un service public, notamment lorsque l'activité est prise en charge par une personne privée. Aux certitudes initiales a fait place dans le raisonnement du juge la méthode du faisceau d'indices. Ainsi un arrêt de 1963 conclut-il à l'existence d'un service public à partir d'une multiplicité de considérations. Selon le Conseil d'Etat, *« en vertu de l'article 1er de la loi du 22 juillet 1948, les ministres compétents sont autorisés à créer dans toute branche d'activité où l'intérêt général le commande, des […] centres techniques industriels, ayant pour objet […] 'de promouvoir le progrès des techniques, de participer à l'amélioration du rendement et à la garantie de la qualité de l'industrie' ; qu'en vue de les mettre à même d'exécuter la mission d'intérêt général qui leur est ainsi confiée et d'assurer à l'administration un droit de regard sur les modalités d'accomplissement de cette mission, le législateur a conféré aux centres techniques industriels certaines prérogatives de puissance publique et les a soumis à divers contrôles de l'autorité de tutelle[23]. »* Les critères mis en exergue tiennent alors à l'existence d'une mission d'intérêt général, au contrôle d'une personne publique ainsi qu'à l'octroi de prérogatives de puissance publique.

Mais semant davantage encore de confusion, et affadissant d'autant la notion de service public, le Conseil d'Etat a considéré ensuite que *« l'association 'Melun-Culture-Loisirs' a été créée par la ville de Melun en vue 'de coordonner les efforts de toutes personnes physiques et morales pour l'animation culturelle de Melun' […] ; que pour l'exercice de ces missions elle perçoit des aides de la ville qui constituent plus de la moitié de ses recettes et représentant la quasi totalité des dépenses de la ville dans le domaine culturel et socio-éducatif ; que l'association bénéfice aussi d'aides indirectes sous la forme de mises à disposition gratuite de locaux et de personnel communaux ; que ladite association dont le maire était président de droit jusqu'en 1983 et dont le conseil d'administration comporte une majorité de conseillers municipaux siégeant pour la plupart en cette qualité, doit, dans ces conditions, être regardée, alors même que l'exercice de ses missions ne comporterait pas la mise en œuvre de prérogatives de puissance publique comme gérant, sous le contrôle de la commune, un service public communal[24]. »* Une activité de service public pouvait ainsi exister indépendamment de la présence de la moindre prérogative de puissance publique. Aussi les considérations permettant de déceler l'existence d'un service public se réduisent-elles à deux : une activité d'intérêt général – ce qui demeure particulièrement vague – et la « présence » – plus ou moins évidente et plus ou moins directe – d'une personne publique. Il est possible que la personne publique exerce cette activité elle-même, en régie. Mais il n'est pas rare qu'elle la confie au contraire à une personne privée, soit en vertu d'un acte juridique, contractuel ou unilatéral, soit de manière moins évidente. Il faudra alors à nouveau recourir à la méthode du faisceau d'indices afin de prendre la mesure du rattachement vis-à-vis d'une personne publique.

Un arrêt récent a tenté de mettre de l'ordre dans l'état du droit, en énonçant *« qu'indépendamment des cas dans lesquels le législateur a lui-même entendu reconnaître ou, à l'inverse, exclure l'existence d'un service public, une personne privée qui assure une mission d'intérêt général sous le contrôle de l'administration et qui est dotée à cette fin de prérogatives de puissance publique est chargée de l'exécution d'un service public ; que, même en l'absence de telles prérogatives [de puissance publique], une personne privée doit également être regardée, dans le silence de la loi, comme assurant une mission de service public lorsque, eu égard à l'intérêt général de son activité, aux conditions de sa création, de son organisation ou de son fonctionnement, aux obligations qui lui sont imposées ainsi qu'aux mesures prises pour vérifier que les objectifs qui lui sont assignés sont atteints, il apparaît que l'administration a entendu lui confier une telle mission[25]. ».*

1968 Compagnie Air France c/ Epoux Barbier, Rec. p. 789 concl. Kahn ; C.E. Sect. 22 novembre 1974 Fédération des industries françaises d'articles de sport, Rec. p. 577 concl. Théry.

18 Pour un aperçu de ce régime, v. L. Richer, Droit des contrats administratifs, 5e éd., Paris, L.G.D.J., coll. « Manuel », 2006 ; C. Guettier, Droit des contrats administratifs, 2e éd., Paris, P.U.F., coll. « Thémis », 2008.

19 C.E. 11 mars 1910 Compagnie générale française des tramways, Rec. p. 216 concl. Blum ; C.E. 2 février 1983 Union des transports publics urbains et régionaux, Rec. p. 33.

20 C.E. 30 mars 1916 Compagnie générale d'éclairage de Bordeaux, Rec. p. 125 concl. Chardenet.

21 C.E. Sect. 10 avril 1956 Epoux Bertin, Rec. p. 167.

22 T.C. 24 juin 1968 Société « Distilleries Bretonnes » et société d'approvisionnements alimentaires, Rec. p. 801 concl. Gégout ; T.C. 18 décembre 2000 Préfet de l'Essonne c/ T.G.I. d'Evry, Rec. p. 779 – contrat passé par une Université avec une entreprise en vue d'assurer la formation continue de l'une de ses salariées.

23 C.E. Sect. 28 juin 1963 Narcy, Rec. p. 401.

24 C.E. 20 juillet 1990 Ville de Melun et Association Melun-Culture-Loisirs, Rec. p. 220.

25 C.E. Sect. 22 février 2007 Association du personnel relevant des établissements pour inadaptés, req. n° 264541, J.C.P. A,

Il existe donc un service public (1) si la loi le prévoit ; (2) dans le silence de la loi, si l'organisme est doté de prérogatives de puissance publique et assure une mission d'intérêt général sous le contrôle de l'administration ; (3) s'il n'y a pas de prérogatives de puissance public, le juge s'intéresse au faisceau d'indices explicité ci-dessus.

Ce guide d'identification n'en semble pas moins nettement moins attrayant que l'image originelle qu'offrait le service public. L'élégance de la notion classique s'avérait l'instrument d'un projet politique solidariste et républicain qui peut sembler s'être estompé, au profit d'autres modèles de société.

UNE NOTION CONCURRENCEE

6. C'est notamment sous l'influence du reflux de l'idée d'Etat-Providence, de la mondialisation, des politiques de rigueur, du développement technologique[26] et, plus concrètement sur un plan juridique, du droit communautaire, que l'idée de service public s'est vue supplantée[27], dans une mesure telle que l'on a pu s'interroger sur le point de savoir si l'idée même de service public était encore soutenable[28].

La volonté de banaliser autant que possible le droit applicable aux services publics, notamment industriels et commerciaux, visait, dans la perspective de la mise en place du marché intérieur, à favoriser la libre concurrence, la libre circulation des marchandises, des personnes et des capitaux. Elle s'est notamment manifestée à l'article 90 (aujourd'hui art. 86 du Traité instituant la Communauté européenne) du Traité de Rome, selon lequel : *« 1. Les États membres, en ce qui concerne les entreprises publiques et les entreprises auxquelles ils accordent des droits spéciaux ou exclusifs, n'édictent ni ne maintiennent aucune mesure contraire aux règles du présent traité, notamment à celles prévues à l'article 12 et aux articles 81 à 89 inclus.*

« 2. Les entreprises chargées de la gestion de services d'intérêt économique général ou présentant le caractère d'un monopole fiscal sont soumises aux règles du présent traité, notamment aux règles de concurrence, dans les limites où l'application de ces règles ne fait pas échec à l'accomplissement en droit ou en fait de la mission particulière qui leur a été impartie. Le développement des échanges ne doit pas être affecté dans une mesure contraire à l'intérêt de la Communauté.
« 3. La Commission veille à l'application des dispositions du présent article et adresse, en tant que de besoin, les directives ou décisions appropriées aux États membres. ».

Les conditions pour bénéficier, au nom du caractère de « service public » d'une activité déterminée, du régime dérogatoire sont ainsi au nombre de quatre : (1) l'accomplissement d'une mission d'intérêt général ; (2) l'investiture publique ; (3) le caractère nécessaire et proportionné de l'atteinte aux règles du marché ; (4) l'affectation du développement des échanges dans une mesure respectueuse de l'intérêt de la Communauté.

7. Du pouvoir qui lui était ainsi conféré, la Commission européenne a fait un usage intensif à partir de la fin des années 1980, le principe de l'application intégrale du droit communautaire étant affirmé avec force, et contesté, avec autant de vigueur, au nom du service public dit alors « à la française ».

L'influence du droit communautaire s'est notablement fait sentir dans les Etats membres sur les services en réseaux, notamment dans les secteurs des télécommunications, des transports, de l'énergie et de la poste[29]. Elle a conduit, en France, à des remises en cause considérables des modalités d'organisation et de fonctionnement de ces secteurs de l'action publique : suspicion vis-à-vis de la prise en charge des activités en cause par une personne publique, disparition des monopoles, exigence de transparence comptable, distinction de l'opérateur et du régulateur, distinction de la gestion de l'activité et de la prise en charge du réseau ou des infrastructures qui en sont le support, etc.

8. Mais progressivement, et à mesure que s'opérait la remise en cause de l'organisation traditionnelle des services publics, s'est cependant fait jour chez les institutions communautaires une conception plus nuancée en la matière. A la faveur d'une volonté d'approfondir la dimension politique de la construction européenne, plusieurs notions sont venues interférer avec les catégories juridiques préexistantes.

Les « services d'intérêt économique général » (SIEG), instrument fondamental de la politique initiale de libéralisation puisque soumis par principe aux règles de la concurrence, constituent un ensemble d'activités économiques, consistant en l'offre de biens et services sur un marché. N'y entrent pas les fonctions de puissance publique, ni l'action sociale[30]. Dans ce cadre, le terme de « service public » n'intervient qu'au titre des « obligations de service public ». Celles-ci tiennent notamment à des contraintes imposées aux acteurs qui les prennent en charge. Elles concernent, par exemple, le respect de

n° 2145. Pour une mise en œuvre, v. C.E. 5 octobre 2007 Société U.G.C.-Ciné-Cité, req. n° 298773.

26 V. R. Denoix de Saint-Marc, Le service public, Paris, La documentation française, coll. « Rapports officiels », 1996.

27 Conseil d'Etat, Service public, services publics : déclin ou renouveau, Paris, La documentation française, E.D.C.E., n° 46, 1994.

28 J.-M. Chevalier, I. Ekeland, M.-A. Frison-Roche (dir.), L'idée de service public est-elle encore soutenable ?, Paris, P.U.F., coll. « Droit, éthique et société », 1999.

29 V. p. ex. dernièrement le « troisième paquet ferroviaire », composé de directives (2007/58 et 2007/59) et de règlements (1370/2007 et 1371/2007) adoptés par le Conseil et le Parlement européens le 23 octobre 2007.

30 V. p. ex. C.J.C.E. 30 avril 1974 Sacchi, aff. 155/73, Rec. p. I-409 ; C.J.C.E. 16 juin 1987 Commission c/ Italie, aff. 188-85, Rec. p. I-2599 ; C.J.C.E. 7 février 1993 Poucet et Pistre c/ A.G.F. et Cancava, aff. C-159/91 et C-160/91, Rec. p. I-637 ; C.J.C.E. 19 janvier 1994 Eurocontrol, aff. C-364/92, Rec. p. I-43.

l'environnement, l'application d'un certain type de tarification, une couverture territoriale à des tarifs uniformes[31], la garantie d'un niveau déterminé de qualité du service, etc. Leur bon accomplissement conduit, selon des conditions qui ont été comprises de manière plus souple à partir du milieu des années 1990, à consentir quelques entorses à la logique du marché. La qualification de « SIEG » sert ainsi surtout à justifier la soustraction aux contraintes du droit communautaire concernant la concurrence, la libre circulation[32], l'attribution des aides publiques[33] si de telles dérogations d'avèrent nécessaires pour accomplir ces missions particulières dans des conditions économiques acceptables[34].

L'art. 16 du Traité d'Amsterdam porte la marque d'un infléchissement de cette vision, purement économique, des SIEG. Il consacre ainsi solennellement ces services *« eu égard à la place qu'[ils] occupent […] parmi les valeurs communes de l'Union ainsi qu'au rôle qu'ils jouent dans la promotion de la cohésion sociale et territoriale de l'Union »*. Il confie à *« la Communauté et ses États membres, chacun dans les limites de leurs compétences respectives et dans les limites du champ d'application du présent traité, [le soin de veiller] à ce que ces services fonctionnent sur la base de principes et dans des conditions qui leur permettent d'accomplir leurs missions. »* L'art. 36 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, constituant l'art. II-96 du Traité établissant une Constitution pour l'Europe se situait dans la même perspective, en affirmant que *« L'Union reconnaît et respecte l'accès aux services d'intérêt économique général tel qu'il est prévu par les législations et pratiques nationales, conformément au traité instituant la Communauté européenne, afin de promouvoir la cohésion sociale et territoriale de l'Union. »* Instruments du développement de valeurs communes, les SIEG n'étaient plus présentés comme de simples exceptions au jeu du marché, mais comme porteurs d'un projet autonome et de plus grande ampleur.

9. Plus large, la notion, encore essentiellement programmatique, de « service d'intérêt général » (SIG) a été l'instrument de l'introduction d'une logique autre que la logique libérale initiale. Notamment développée dans une communication du 20 septembre 2000[35], un livre vert[36] et un livre blanc[37], elle met en valeur des prestations, marchandes ou non, que les pouvoirs publics assument, directement ou par délégation à des tiers. Certaines d'entre elles peuvent être considérées hors marché. Une plus grande liberté peut être laissée aux Etats, au nom d'un certain modèle européen de société, fondé sur des valeurs communes telles les idées d'universalité et d'égalité d'accès, de continuité, de sécurité, d'adaptabilité, de qualité, d'efficacité, d'accessibilité tarifaire, de transparence, de protection des groupes sociaux défavorisés, des usagers, des consommateurs et de l'environnement, et de participation des citoyens[38].

LA VOIE D'UNE REFONDATION COMMUNAUTAIRE ?

10. Cette nouvelle orientation culmine avec la catégorie des « services sociaux d'intérêt général » (SSIG). Apparus en 2004 dans le livre blanc sur les SIG, les SSIG se présentent, dans les Communications de la Commission du 26 avril 2006[39] et du 20 novembre 2007[40], comme concernant essentiellement les services de santé, les soins, la sécurité sociale, l'emploi et le logement social. Déterminants au titre de la cohésion sociale, ces services sont définis par les Etats. Ils sont fondés sur l'idée de solidarité et le souci des droits fondamentaux et de la dignité de la personne humaine – notamment des individus vulnérables. Leur prestation, qui prend place dans une relation distincte de celle qui peut exister entre un fournisseur et un consommateur, doit être personnalisée et diversifiée. Elle dépend souvent de financements publics destinés à assurer l'égalité d'accès.

Cette catégorie de services a commencé à être juridiquement consacrée en raison de l'exclusion des *« services sociaux relatifs au logement social, à l'aide à l'enfance et à l'aide aux familles et aux personnes se trouvant de manière permanente ou temporaire dans une situation de besoin qui sont assurés par l'Etat, par des prestataires mandatés par l'Etat ou par des associations*

31 C.J.C.E. 27 avril 1994 Commune d'Almelo et autres, aff. C-393/92, Rec. p. I-1477.

32 C.J.C.E. 23 octobre 1997 Commission c/ Pays-Bas, aff. C-157/94, Rec. p. I. 5699.

33 C.J.C.E. 22 mars 1977 Steinike et Weinlig, Rec. p. I-595. V. également art. 73 T.C.E. Sur les conditions de la distinction entre aide d'Etat prohibée et compensation d'obligation de service public, v. C.J.C.E. 24 juillet 2003 Altmark Trans GmbH et Regierungspräsidium Madgeburg c/ Nahverkehrsgesellschaft Altmark GmbH, aff. C-280/00, Rec. p. I-7747. V. également Commission européenne, Document de travail sur les aides d'Etat sous forme de compensation de service public, SEC (2007) 1516, document accompagnant la communication sur les services d'intérêt général.

34 C.J.C.E. 19 mai 1993 Corbeau, aff. C-320/91, Rec. p. I-2533.

35 Les services d'intérêt général en Europe, COM(2000) 580 final du 20 septembre 2000.

36 Livre vert sur les services d'intérêt général présenté par la Commission le 21 mai 2003 (COM(2003) 270 final).

37 Livre blanc de la Commission sur les services d'intérêt général du 12 mai 2004 (COM(2004) 374 final).

38 Résolution du Parlement européen concernant le livre vert sur « Les services d'intérêt général », J.O.E. n° C 092 E du 16 avril 2004, p. 294.

39 Communication de la Commission, Mettre en œuvre le programme communautaire de Lisbonne. Les services sociaux d'intérêt général dans l'Union européenne, COM(2006) 177 du 26 avril 2006.

40 Communication de la Commission du 20 novembre 2007 relative aux services d'intérêt général, y compris les services sociaux d'intérêt général : un nouvel engagement européen (COM(2007) 725 final). V. auparavant Mettre en œuvre le programme communautaire de Lisbonne. Les services sociaux d'intérêt général dans l'Union européenne, Communication COM(2006) 177 final du 26 avril 2006.

caritatives reconnues comme telles par l'Etat » du champ d'application de la Directive du 12 décembre 2006 (n° 2006/123/CE) relative aux services dans le marché intérieur. Ce n'est sans doute qu'un premier pas, même si la jurisprudence se montre hésitante quant au régime précis de ces activités[41]. En outre, des notions *a priori* proches entraînent une certaine confusion, au premier rang desquelles celles de « services d'intérêt général non économiques » (SIGNE) présente dans la Directive précitée[42], et de « services non économiques d'intérêt général » (SNEIG), consacrée par le Protocole n° 9 sur les SIG annexé au Traité de Lisbonne.

11. S'esquisse néanmoins ainsi une vision proprement communautaire de ces services, reposant sur le service universel, la continuité, la qualité, l'accessibilité tarifaire, la protection des utilisateurs et consommateurs, la sécurité, etc. Pour sa part, la notion de « service universel » ne se situe pas sur le même plan que les précédentes. Elle désigne non un type d'activité, présentant plus ou moins de spécificités vis-à-vis de celles des entreprises privées, mais un niveau de prestation servi dans le cadre de ces activités. Elle vise à offrir au citoyen un égal accès à un service de qualité, continu, adaptable, transparent, à un prix abordable[43]. Il s'agit en ce sens d'un seuil minimal de prestation, dont la prise en charge par un agent économique déterminé peut justifier des dérogations au droit communautaire. A titre d'illustration, l'art. 35-1 du Code des postes et communications électroniques prévoit ainsi que *« Le service universel des communications électroniques fournit à tous :*

« 1° Un service téléphonique de qualité à un prix abordable. Ce service assure l'acheminement des communications téléphoniques, des communications par télécopie et des communications de données à des débits suffisants pour permettre l'accès à Internet, en provenance ou à destination des points d'abonnement, ainsi que l'acheminement gratuit des appels d'urgence […] ;

« 2° Un service de renseignements et un annuaire d'abonnés, sous formes imprimée et électronique […] ;

« 3° L'accès à des cabines téléphoniques publiques installées sur le domaine public ;

« 4° Des mesures particulières en faveur des utilisateurs finaux handicapés afin d'assurer, d'une part, un accès aux services mentionnés aux 1°, 2° et 3° qui soit équivalent à l'accès dont bénéficient les autres utilisateurs finaux et, d'autre part, le caractère abordable de ces services.

« Le service universel est fourni dans des conditions tarifaires et techniques prenant en compte les difficultés particulières rencontrées dans l'accès au service téléphonique par certaines catégories de personnes, en raison notamment de leur niveau de revenu et en proscrivant toute discrimination fondée sur la localisation géographique de l'utilisateur. […]. »

12. Toujours marquée par le prisme de l'analyse économique, le droit communautaire enrichit ainsi progressivement les notions qu'il substitue à celle connue en France sous le nom de « service public »[44]. Alors que le service public prenait autrefois place dans le cadre d'une réflexion globale sur les fondements et la structure de l'Etat[45], il est aujourd'hui localisé dans la province plus circonscrite du « droit public des affaires »[46]. Privé de sa consistance originelle, il y côtoie un maquis de notions plus ou moins voisines dont les unes et les autres tendent, alternativement, selon les autorités qui y recourent, à le défendre *a minima* ou à en saper les fondements. Aussi l'hypothèse selon laquelle le service public ne serait rien de plus qu'une étiquette argumentative a-t-elle pu être formulée[47]. Plus radicalement encore, il est possible de suggérer de se dispenser dorénavant de la terminologie même « service public », au profit d'une approche inspirée du droit communautaire[48].

Relayant cette préoccupation, le Parlement européen a fait montre de sa volonté de clarifier le régime des différents types d'activités et des différentes notions qui se combinent sans harmonie apparente. Aussi a-t-il sollicité l'adoption d'une directive-cadre sur les SIG[49].

41 V. p. ex. J.-V. Louis, S. Rodrigues (dir.), Les services d'intérêt économique générale et l'Union européene, Bruxelles, Bruylant, 2006 ; L. Driguez, S. Rodrigues, « Services sociaux d'intérêt général et droit communautaire. Entre spécificité et banalisation », in A.J.D.A., 2008, pp. 191-197.

42 Directive 2006/123/CE du Parlement européen et du Conseil du 12 décembre 2006 relative aux services dans le marché intérieur, J.O. L 376 du 27 décembre 2006, p. 36.

43 V. p. ex. le Livre vert de la Commission du 11 juin 1992 sur le développement du marché unique pour les services publics postaux ; Directive n° 2002/22/CE du 7 mars 2002, J.O. L 108, 24 avril 2002, p. 51.

44 A l'étranger, v. p. ex. F. Moderne, G. Marcou (dir.), L'idée de service public dans le droit des États de l'Union européenne, Paris, L'Harmattan, 2001.

45 V. spéc. l'œuvre du chef de file de l'« Ecole du service public », L. Duguit, Traité de droit constitutionnel. 3e éd., 3 Vol., Paris, E. de Boccard, 1927-1930.

46 V. dans cette perspective S. Braconnier, Droit des services publics, 2e éd., Paris, P.U.F., coll. « Thémis », 2007, p. 1.

47 D. Truchet, « Label de service public et statut du service public », in *A.J.D.A.*, 1982, pp. 427-439.

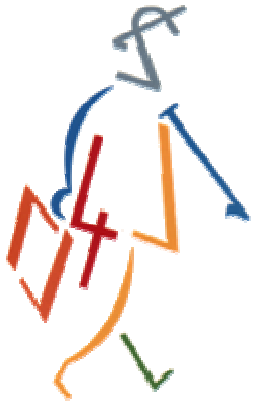
48 V. D. Truchet, « Renoncer à l'expression 'service public' », in A.J.D.A., 2008, p. 553. Plus nuancés mais dans le même sens, v. S. Braconnier, Droit des services publics, op. cit. ; B. Seiller, « L'érosion de la distinction SPA-SPIC », in A.J.D.A., 2005, pp. 417-422. Concernant la substitution progressive des notions communautaires au « service public industriel et commercial », v. S. Boussard, « L'éclatement des catégories de service public et la résurgence du 'service public par nature' », in *R.F.D.A.*, 2008, pp. 43-49.

49 V. J.-F. Auby, « Une directive communautaire sur les services d'intérêt général : état et perspectives », in R.F.D.A., 2006, pp. 778-787 ; M. Karpenschif, « Vers une définition

Mais la préférence a finalement été donnée à une approche sectorielle par la Commission[50]. La ratification, aujourd'hui comprise, du Traité de Lisbonne[51] pourrait relancer l'effort en ce sens. Reprenant l'idée avancée à l'art. III-122 du Traité établissant une constitution pour l'Europe, l'art. 14 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne qui a vocation à remplacer le Traité instituant la Communauté européenne prévoit en effet d'ajouter à l'art. 16 actuel que *« Le Parlement européen et le Conseil, statuant par voie de règlements conformément à la procédure législative ordinaire, établissent ces principes et fixent ces conditions, sans préjudice de la compétence qu'ont les Etats membres, dans le respect des traités, de fournir, de faire exécuter et de financer ces services. »* Il donne donc une base juridique pour l'adoption de principes communs de fonctionnement des SIEG.

Une vision communautaire du « service public » pourrait en résulter qui, même au prix d'une terminologie distincte, tout en redonnant au juriste la satisfaction d'une notion unitaire et opératoire sur le plan du raisonnement, ne se montrerait sourde, dans son contenu, ni aux impératifs de l'efficacité économique, ni aux valeurs et à l'ambition dont l'expression était originellement porteuse.

Guillaume Tusseau
Professeur à l'Université de Rouen



communautaire du service public ? », in R.F.D.A., 2008, pp. 58-66.

50 V. Communication de la Commission du 20 novembre 2007 relative aux services d'intérêt général, y compris les services sociaux d'intérêt général : un nouvel engagement européen (COM(2007) 725 final).

51 Traité de Lisbonne modifiant le traité sur l'Union européenne et le traité instituant la Communauté européenne, signé le 13 décembre 2007.

CONCESSION DE SERVICE PUBLIC OU CONTRAT DE PARTENARIAT / QUELLES DIFFÉRENCES ?

Références
Concessions : loi 2001-1168 du 11 décembre 2001 dite loi Murcef, JO du 12 décembre 2001; loi 93-122 du 29 janvier 1993 dite loi Sapin, devenue les articles L.1411-1 à 18 du CGCT ; JO du 30 janvier 1993.
Contrats de partenariat : ordonnance ECOX400035R n°2004-559 du 17 juin 2004 (JO n°141 du 19 juin 2004) et les textes modifiant et précisant cette ordonnance consultables sur www.ppp.bercy.gouv.fr que le projet de loi NOR : ECEX0774541L/Bleue-1

Marchés de travaux, concessions, contrats de partenariat public-privé... les collectivités locales disposent désormais de nombreux cadres juridiques et financiers pour réaliser leurs investissements. En particulier, la prise en charge de certains types de services publics (création et programmation culturelle d'une salle de spectacle par exemple) implique qu'elles conçoivent, financent et gèrent des ouvrages qui nécessitent des savoir-faire qu'elles maîtrisent mal. Elles peuvent ainsi préférer au traditionnel marché de travaux suivi d'une gestion directe des ouvrages, des solutions plus globales confiant au secteur privé, à des degrés divers, les risques inhérents aux opérations. Le législateur a encadré les conditions dans lesquelles les collectivités pouvaient avoir recours au privé en fonction de la nature des recettes perçues par le titulaire du contrat et des spécificités particulières que peuvent rencontrer les collectivités au moment de la définition de leurs besoins.

La refonte en cours de l'ordonnance du 17 juin 2004 relative aux contrats de partenariat public/privé est l'occasion de s'interroger sur les différences entre contrats de concession et contrats de partenariat, et leurs implications en termes financiers et budgétaires.

1- Les contrats de concession de service public

Les contrats de concession sont une forme de délégation de service public (définie par la loi Murcef) ; ils ont la particularité de transférer sur le titulaire du contrat la charge des investissements à réaliser ainsi que leur entretien et maintenance. Par ailleurs, le concessionnaire se rémunère principalement grâce aux recettes perçues auprès des usagers du service public délégué (piscine par exemple), les subventions éventuellement reçues de la collectivité devant rester marginales. Ils sont soumis à appel d'offres (loi Sapin) sur les bases d'un cahier des charges établi par la collectivité, non modifiable une fois les offres reçues de la part des différents concurrents. Le concessionnaire assume donc l'ensemble des risques liés à la construction (dépassement de coût, délais…), à

l'exploitation commerciale (risque de fréquentation) et à l'entretien de l'ouvrage.

En termes budgétaires, la concession est « invisible » dans les comptes de la collectivité concédante, puisque l'endettement lié au financement des investissements est supporté par le concessionnaire, qui prend également en charge les charges de maintenance du bien qui doit, au terme du contrat, revenir à la collectivité en état de fonctionnement.

2- Les contrats de partenariat public/privé

Les contrats de partenariat (1) permettent à une collectivité publique de confier à un privé la mission globale de financer, concevoir tout ou partie, construire, maintenir et gérer des ouvrages ou des équipements publics et services concourant aux missions de service public, dans un cadre de longue durée et contre un paiement effectué par la collectivité et étalé dans le temps. Ils donnent lieu à appel d'offres. Ce cadre contractuel répond en réalité à des besoins très différents de ceux auxquels correspond la concession.

Tout d'abord les conditions dans lesquelles les collectivités peuvent y avoir recours sont très encadrées : elles doivent justifier soit de circonstances d'urgence (très rare dans la pratique), soit du fait que l'investissement envisagé est particulièrement complexe, et qu'elles n'ont pas les capacités techniques pour en effectuer la conception. Dans les deux cas, une évaluation préalable est obligatoire, qui doit démontrer que la solution du partenariat est avantageuse, notamment en termes de coût global ; cette évaluation peut être confiée à la MAPPP (Mission d'appui aux partenariats publics privés, instituée par décret n° 2004-119 du 19 octobre 2004), qui dépend du ministère des Finances.

Ensuite, la mise en place d'un contrat de partenariat implique généralement que se noue un dialogue compétitif entre la collectivité qui lance l'appel d'offres et les candidats. Au cours de cette phase, la collectivité va affiner ses besoins en « débattant » avec les candidats des caractéristiques respectives de leur offre.

Enfin, dans un contrat de partenariat, la rémunération s'effectue par le versement par la collectivité d'une redevance prédéterminée (à partir de la mise en service de l'ouvrage) en contrepartie de l'ensemble des missions effectuées par le titulaire du contrat qui ne supporte pas de risque « commercial » lié à l'exploitation d'un service public (celui-ci ne permet pas de dégager des recettes commerciales, ou dans le cas contraire, reste géré par la collectivité).

Les contrats de partenariats passés par les collectivités ont majoritairement concerné l'éclairage public.
D'un point de vue budgétaire, seule apparaît la redevance annuelle versée par la collectivité, comptabilisée en section d'investissement... et qui peut donc être financée, dans l'hypothèse la moins vertueuse, par recours à l'emprunt.

A noter que les contrats de partenariat étant de longue durée (amortissement du bien ou des financements), ils contribuent à rendre plus rigides les budgets successifs d'une collectivité. La totalité de l'engagement pris par la collectivité doit également être mentionnée dans les annexes au compte administratif.

Conclusion

La différence se situe donc déjà au niveau du transfert des risques vers le privé.

Par ailleurs, l'exercice de l'évaluation préalable obligatoire préalablement aux contrats de partenariat, s'il est assez théorique, met la collectivité en situation de se poser des questions pertinentes dans ses choix économiques. Il pourrait constituer « une bonne pratique » généralisable à la réalisation de tout investissement d'envergure, quel que soit le montage pressenti.

(1) Sont visés ici les contrats au sens de l'ordonnance du 17 juin 2004 ; d'autres nombreux montages (ex. : mise en place d'une Autorisation d'occupation temporaire d'un terrain au bénéfice d'un opérateur privé, qui effectue la construction et la gestion d'un bâtiment loué à la collectivité) présentent des caractéristiques similaires, mais ne constituent pas des contrats de partenariat stricto-sensu.

Laurence Ravary
Directeur des projets Politique de la ville
Caisse des dépôts et consignations
RFC n° 409 – Avril 2008

DU RISQUE JURIDIQUE AU RISQUE FINANCIER : L'ANNULATION D'UNE CONCESSION D'AMÉNAGEMENT

LE PRINCIPE DE LA MISE EN CONCURRENCE

Du risque juridique au risque financier : l'annulation d'une concession d'aménagement. Le principe de la mise en concurrence.

Références

- Loi n°2005-809 du 20 juillet 2005 (JO du 21 juillet 2005).
- Arrêt du tribunal administratif de Versailles du 22 juin 2007.

Les directives européennes vont depuis de nombreuses années dans le sens d'une mise en concurrence systématique des marchés passés par les collectivités

publiques. Ce principe a été progressivement appliqué dans le droit français, qui a d'abord retenu une conception restreinte des "marchés publics" et l'a élargie par la suite sous la pression de l'UE : délégations de services publics, mandats de construction d'équipements publics et concessions d'aménagement, longtemps hors du champ de l'obligation, y sont désormais soumis.

En ce qui concerne les concessions d'aménagement, c'est la loi du 20 juillet 2005 qui a réalisé la transposition, en acceptant toutefois, dans l'article 11, que les contrats conclus antérieurement à cette date sans mise en concurrence préalable demeurent juridiquement valables. Cependant, en juin 2007, un arrêt d'un tribunal administratif a remis en cause la (relative) sécurité juridique dont bénéficiaient les contrats visés par l'article 11. La portée de cet arrêt est considérable tant dans le cas d'espèce pour la ville concédante et la société titulaire de l'opération d'aménagement, que pour l'ensemble des contrats de concessions signés avant la loi du 20 juillet 2005, qui pourraient être contestés sur les mêmes fondements.

L'arrêt du tribunal administratif

Le tribunal administratif a annulé la décision d'un maire de signer, il y a 9 ans, une convention de concession, considérant que cette décision de signer constituait un « acte détachable » qui aurait dû faire l'objet d'une mesure de publicité, indépendamment du fait que la délibération autorisant le maire à signer ait bien été publiée. La décision de signer n'ayant pas été publiée, le délai de recours contentieux qui suit normalement la publicité ne s'est pas ouvert, ce qui a permis au requérant de porter plainte plusieurs années après la conclusion du contrat. Cette interprétation de la décision de signer est déjà en soi une innovation juridique. Cependant, un acte détachable étant une décision administrative unilatérale qui peut être isolée de la conclusion même du contrat, son annulation n'entraîne pas obligatoirement l'annulation du contrat de concession, ce que le tribunal a pourtant également organisé, estimant qu'il aurait dû être soumis à appel d'offre avant que l'aménageur soit désigné. C'est un contribuable de la ville qui est à l'origine de la plainte, et le tribunal lui a reconnu un intérêt à agir : étant réalisée aux risques et aux frais de la commune, la convention était susceptible d'engendrer des dépenses pour celle-ci, portant ainsi atteinte à ses intérêts financiers.

L'annulation du contrat implique que la société qui en est titulaire liquide comptablement l'opération et que la ville reprenne l'opération au stade d'avancement où elle se trouve, dans un budget annexe. La commune aura le choix de lancer une consultation pour désigner un nouvel aménageur (le portage de l'opération par le budget annexe serait alors temporaire) ou de réaliser elle-même en régie cette opération.

Les conséquences de la reprise de l'opération par la ville

L'économie d'une opération d'aménagement repose sur le financement par emprunts, recettes foncières et participations communales (celles-ci étant plus ou moins élevées en fonction du nombre d'équipements publics contenus dans l'opération et du prix des charges foncières vendues aux promoteurs et constructeurs) des dépenses de viabilisation des terrains. En début de vie, l'opération enregistre davantage de dépenses (l'achat des terrains à aménager par exemple) financées par emprunts que de recettes venant de la vente des droits fonciers. En l'espèce, l'opération est encore en début de vie. Sa reprise par la ville impliquera que celle-ci s'endette lourdement (reprenant les emprunts contractés par la société) pour équilibrer le budget de l'opération, dont le total représente un tiers du budget total de la ville (en ne conservant que les opérations déjà engagées...).

Bien évidement, les indicateurs financiers de la ville vont largement se dégrader puisque la reprise de l'opération entraîne des charges supplémentaires sans recettes définitives immédiates en contrepartie : l'épargne de la ville (différence entre les recettes et les dépenses de fonctionnement) va diminuer, l'endettement va augmenter. Et surtout, les opérations de liquidation préalables au transfert sont coûteuses, et entravent le bon déroulé d'une opération d'aménagement complexe en centre ville.

Conclusion

Ce cas amène à réfléchir à au moins deux niveaux :

- celui de la prédominance du droit européen sur le droit national, quand celui-ci ne retranscrit pas fidèlement les directives,

- celui de l'analyse financière et des risques d'une commune qu'il est préférable d'aborder d'une manière « consolidée », en intégrant au minimum les budgets annexes et en réalisant l'analyse des satellites lorsque les contrats ou prises de participation de la ville lui laissent un niveau de risque significatif.

Laurence Ravary
Directeur de projets Politique de la ville
à la Caisse des dépôts et consignations
RFC n° 407 – Février 2008

LES CONCESSIONS DE SERVICES PUBLICS VUES DE L'ENTITÉ PUBLIQUE : LA POSITION DE L'IPSASB

Un nouveau standard comptable international

L'International Public Sector Accounting Statements Board (IPSASB) a publié en mars 2008 un document de consultation *(Consultation Paper)* : « Accounting and financial reporting for service concession arrangements ».

L'objectif est de normaliser la comptabilisation des contrats de concession de services publics par les entités publiques concédantes *(public grantors)*. L'IASB a publié en novembre 2006 une IFRIC Interpretation 12 « Service concession arrangements » qui a normalisé la comptabilisation de ces contrats par les concessionnaires en général privés *(private operators).*

Le document de consultation indique que les concessions de services publics sont une catégorie des partenariats entre public et privé (PPP). Ces partenariats sont définis comme portant sur la délivrance d'un actif public physique (infrastructure ou bâtiment) associée ou non à la délivrance des services correspondants, les modes de financement et de rémunération pouvant être extrêmement variés. Les concessions de services publics sont les PPP qui partagent à un haut degré les risques et récompenses liés à la construction, à la propriété et à l'exploitation de cet actif ; le document propose 8 niveaux de partage (§ 9) et rattache 6 de ces 8 niveaux au domaine des concessions de services publics (§ 23 à 27)

La notion retenue pour le contrôle

La principale question posée par le document concerne la comptabilisation par le concédant de l'actif physique objet de la concession et des engagements qui y sont associés. La réponse est donnée par l'application de la notion de contrôle : le concédant doit comptabiliser une immobilisation dans sa comptabilité s'il la contrôle (position identique à celle de l'IFRIC 12), ce qui exige (§102) :

- d'une part, qu'il détermine les services que le concessionnaire doit fournir avec l'actif physique : leur nature, les bénéficiaires, les prix ou modalités de tarification ;

- et d'autre part, qu'il retire à la fin de la concession, un intérêt résiduel dans l'actif physique (pleine propriété, liberté d'usage, …).

Si l'actif est immobilisé, il doit être comptabilisé dès qu'une valeur sûre peut lui être attribuée et cette valeur doit être la *fair value* ; il en est de même du passif correspondant.

Le traitement des paiements associés à la concession

Si les paiements par le concédant peuvent être répartis entre remboursement de la dette, intérêts de la dette et compensation pour charges de services, la comptabilisation est sans difficulté. Sinon, le document recommande de répartir les paiements par le concédant entre ces trois éléments en partant de la *fair value* de l'actif et en retenant un taux d'intérêt normalement applicable pour cette opération.

Il se peut que les paiements du concédant soient diminués par des prélèvements que le concessionnaire opèrera sur les usagers ou encore par des avantages accordés sur d'autres actifs publics (droit de lotir par exemple). Dans ce cas, on part toujours de la *fair value* de l'actif, du taux d'intérêt implicite pour déterminer la dette correspondante ; puis on majore les paiements reçus de la partie prélevée sur les usagers (et non perçue par le concessionnaire) pour amortir la dette.

Dans les paiements du concédant, il est possible qu'il y ait des sommes versées au départ de la concession, qui s'ajoutent aux redevances versées périodiquement. Le document recommande de les répartir sur la durée de la concession.

Pour les paiements correspondant aux redevances d'utilisation prévues au contrat, la reconnaissance doit se faire au fur et à mesure que ces produits sont acquis (règle ordinaire).

Les garanties accordées par le concédant au concessionnaire

Ces garanties (comme minimum de recettes ou de rendement) sont à traiter selon les dispositions des IAS 37 et 39 : passer des provisions si la mise en jeu de la garantie devient probable.

Problèmes soulevés par la consolidation

Le concédant possède tant de droits sur le concessionnaire que l'on peut se demander si le concédant ne doit pas consolider le concessionnaire (ne serait-ce qu'en considération des critères fixés pour consolider les *special purpose entities* (SPE ou entités ad hoc). Mais il faut que le concessionnaire ait sur le concédant le pouvoir de contrôler la gestion opérationnelle et financière du concessionnaire et d'en retirer des profits. Ce sont les deux critères retenus par l'IPSAS 6 qui précise un certain nombre de conditions pour prouver la réalité de ces deux critères ; par exemple, pour le pouvoir de contrôle, une majorité des droits de vote ou le pouvoir de nommer et renvoyer la majorité des dirigeants ou… ; par exemple, pour le pouvoir de retirer des bénéfices : le pouvoir de dissolution avec attribution de l'actif net ou…

Ces pouvoirs associés au contrôle existent souvent lorsque le concessionnaire est un *Government Business Enterprise* ou entreprise commerciale détenue par le concédant.

Autres points d'intérêt

Le document de discussion propose une liste étendue d'informations qui doivent faire partie de l'annexe. Il fournit, en annexe, des organigrammes d'analyse qui permettent, en partant d'un contrat donné de concession de services publics, de savoir comment appliquer toutes ses propositions à vrai dire assez complexes. Ces organigrammes indiquent aussi le traitement comptable d'un tel contrat quand l'un des deux critères de contrôle est absent.

Les commentaires sont à envoyer pour le 1er août 2008.

Pour en savoir plus :

IPSAB : « Accounting and financial reporting for service concession arrangements », consultation paper, March 2008, 72 p., disponible sur : http://www.ifac.org/PublicSector/
-IASB-IFRIC : Interpretation 12 : « Service concession arrangements », 72 p., November 2006, disponible sur : http://www.iasb.org

Marine Portal
IAE de Poitiers

RFC n°411 - Juin 2008

ASSURANCE QUALITÉ EXTERNE DES AUDITEURS LÉGAUX DES ENTITÉS D'INTÉRÊT PUBLIC

L'assurance qualité du contrôle légal des comptes est nécessaire pour garantir une qualité élevée des audits car elle rend plus crédibles les informations financières publiées et accroît la protection des actionnaires et autres parties prenantes. Les systèmes d'assurance qualité doivent par conséquent être objectifs et indépendants de la profession d'audit. La 8e directive du 17 mai 2006 a fixé des critères d'assurance qualité (article 29) ainsi que les modalités de mise en œuvre.

En mai 2008, la Commission européenne a publié une recommandation relative à l'assurance qualité externe (*external quality assurance*) ; il importe de souligner que celle-ci ne concerne que les seuls contrôleurs légaux des entités d'intérêt public. La notion d'EIP (*public interest entities*) a été créée par l'article 2-13 de la 8e directive du 17 mai 2006 ; ses dispositions ont été reprises dans l'article R. 821-26 du code de commerce ; il s'agit en particulier des entités faisant appel public à l'épargne ou appel à la générosité publique, d'organismes de sécurité sociale, d'établissements de crédits et d'entreprises d'assurance.

Charlie McCreevy, membre de la Commission, chargé du marché intérieur et des services, a déclaré: *« Il est important que l'Union européenne bénéficie d'audits comptables de grande qualité, et cette qualité doit continuer à s'améliorer. En outre, les nouvelles tendances internationales en matière d'inspection appellent une réponse rapide de l'Europe. Cette recommandation est un excellent moyen d'avancer sur ces sujets prioritaires ».*

Les principaux éléments de cette recommandation sont les suivants :

1) Indépendance du système d'assurance qualité
L'autorité publique de supervision (*public oversight authority,* en France le H3C*)* ne peut pas être un institut professionnel ; néanmoins un institut professionnel peut participer aux contrôles de qualité mais dans la mesure où une telle intervention est strictement encadrée. En France les articles L. 821-7 à 821-9 du code de commerce prévoient le concours de la CNCC lors d'inspections diligentées par le ministre de la Justice, et des contrôles périodiques effectués par la CNCC dans le cadre de campagnes de contrôle aux modalités définies par le H3C.

2) Indépendance des inspections
Les inspecteurs employés par l'autorité publique de supervision (en France par le H3C) ne peuvent pas être en même temps des salariés de contrôleurs légaux. En outre on ne peut inspecter son ancien cabinet moins de deux ans après l'avoir quitté. En France le H3C a créé un corps de contrôleurs composé de professionnels n'exerçant pas en cabinet (décision du 6 juillet 2007) ; il est chargé de réaliser les contrôles des cabinets détenant des mandats EIP.

3) Eléments inspectés
Les inspections doivent couvrir les éléments suivants :
- une évaluation de la conception du système interne de contrôle qualité (*design of the internal quality control system*) du cabinet d'audit ;
- une vérification appropriée de la conformité aux procédures et un examen des dossiers d'audit des entités d'intérêt public afin de vérifier l'efficacité du système interne de contrôle qualité (*the effectiveness of the internal quality control system*) ;
- une évaluation du contenu du dernier rapport annuel de transparence (*transparency report*). Le rapport de transparence a été rendu obligatoire par l'article 40 de la 8e directive ; ses dispositions, reprises dans l'article R. 823-21 du code de commerce, ne concernent que les contrôleurs légaux des entités faisant appel public à l'épargne et des établissements de crédit ; à compter des exercices clos après le 1er juin 2008, les contrôleurs légaux publient sur leur site internet un rapport de transparence.

4) Résultat des inspections
Si un cabinet inspecté ne prend pas, sous douze mois, les mesures nécessaires pour remédier aux faiblesses relevées lors de l'inspection, l'autorité de supervision rend publiques les principales insuffisances du système de contrôle qualité du cabinet. En outre l'autorité de supervision publique doit avoir le droit de prendre des mesures disciplinaires ou d'imposer des sanctions. Ces dernières sont portées à la connaissance du public.

5) Rapport de transparence
Si le rapport de transparence publié par un cabinet d'audit contient des informations que l'autorité publique de supervision juge manifestement trompeuses, elle veille à ce que le rapport de transparence soit modifié sans délai.

Délai d'application
Les États membres sont invités à informer la Commission européenne des mesures prises à la suite de la présente recommandation, au plus tard le 6 mai 2009.

Référence
Recommandation de la Commission européenne du 6 mai 2008 relative à *l'assurance qualité externe des contrôleurs légaux des comptes et des cabinets d'audit qui contrôlent les comptes d'entités d'intérêt public* ; JOUE du 7 mai, pp. L 120/20s ; téléchargeable gratuitement sur http://europa.eu.int (marché intérieur, audit)

Alain Mikol
Professeur à ESCP-EAP

RFC n°414 - Octobre 2008

ETUDE : LA CONVERGENCE DE LA COMPTABILITÉ PUBLIQUE LOCALE VERS LA COMPTABILITÉ PRIVÉE

Par Sébastien Rocher – Maître de conférences à l'Université de Poitiers - IAE

1. Un processus en cours

Un mouvement de convergence de l'information comptable publique vers les règles du secteur privé est en marche dans les pays de l'OCDE (Lüder et Jones, 2003 ; Brusca et Condor, 2002). Dans l'ensemble de ces pays, on observe l'introduction, dans le secteur public local, d'une comptabilité d'engagement, d'une approche patrimoniale et du principe de rattachement des charges et des produits à l'exercice, à l'instar des pratiques en vigueur dans le secteur privé. Ce mouvement s'insère dans une tendance d'adoption de règles de plus en plus proches des normes internationales, dans un contexte marqué par la mise en place des normes IFRS et la production d'un cadre conceptuel et la diffusion des normes IPSAS dans le secteur public local, sous l'impulsion de l'International Public Sector Accounting Standard Board (IPSASB) (Benito et al., 2007).

La France ne fait pas exception à ce mouvement de convergence. La réforme des institutions comptables françaises et l'émergence de l'Autorité des normes comptables (ANC) en donnent un exemple récent. L'ANC, créée en remplacement du Conseil national de la comptabilité (CNC) et du Comité de la réglementation comptable (CRC), a notamment pour mission « *d'établir toutes les synergies utiles entre les processus de normalisation de la comptabilité publique et privée* »[52]. De plus, la présence d'un pôle « normes publiques » au sein de l'ANC renforce la volonté de « *réunir au sein des mêmes services toutes les compétences afin de favoriser la démarche de convergence des normes publiques et privées* » (Lepetit, 2007, p. 6).

En France, la convergence de la comptabilité publique vers la comptabilité privée recouvre deux objectifs complémentaires, qui se rapprochent des deux acceptions de ce terme. D'une part, la convergence se définit comme le fait de présenter des analogies, des points communs. Si cette définition s'applique aux multiples tentatives de rapprochement des règles des comptabilités publique et privée, dans le respect de l'article 52 de la loi du 29 décembre 1962 qui dispose que la comptabilité des organismes publics s'inspire du Plan comptable général (PCG), elle s'applique également à la volonté d'harmonisation des cadres comptables publics, face à la multitude d'instructions budgétaires en vigueur actuellement dans le secteur public local.

D'autre part, la convergence est le fait de tendre vers un même résultat ou un même but. Cette définition se retrouve dans la volonté d'améliorer la qualité et la sincérité des comptes et l'image fidèle des organisations publiques au travers de la convergence de la comptabilité publique locale vers la comptabilité privée.

En s'appuyant sur ces deux définitions de la convergence et sur les objectifs qu'elles comportent, la réflexion menée ici, restituée en deux parties, présente dans un premier temps le processus de convergence de la comptabilité publique locale vers la comptabilité privée en France. Ce mouvement, débuté dès le XIXe siècle, se poursuit et s'accélère aujourd'hui grâce aux multiples réformes des instructions budgétaires et comptables appliquées par les collectivités territoriales et les organismes publics.

1.1. – Une convergence des règles comptables recherchée dès le XIXe siècle

[52] Jean-François Lepetit (2007), Proposition de réforme du dispositif de normalisation comptable, 6 avril 2007.

La volonté d'une convergence de l'information financière des collectivités locales n'est pas nouvelle en France. Elle apparaît dès le XIX^{e} siècle, en réponse aux limites d'un cadre comptable archaïque et dépassé face au développement des compétences des collectivités locales (Guerrier, 1988).

Deux directions sont alors recherchées. La première vise à l'harmonisation des règles comptables au sein du secteur public local. Une étape importante vers la convergence des différentes comptabilités publiques est franchie suite à l'adoption du décret du 12 juillet 1893 portant règlement général sur la comptabilité départementale, puisqu'une application uniforme de ce texte est prévue pour tous les départements, quelles que soient leur importance ou leurs activités. Cette évolution est considérable puisqu'elle marque l'émergence d'un schéma comptable unique pour une catégorie de collectivités locales donnée.

La seconde s'appuie sur le rapprochement de la comptabilité publique vers la comptabilité privée. Comme le rappelle Guerrier (1988), « *une commission interministérielle fut instituée par un décret du 21 janvier 1930. Ces réflexions furent consignées dans un rapport qui orienta de façon irréversible tous les travaux ultérieurs en spécifiant que les réformes à entreprendre devaient conduire à présenter, par organisme, des situations qui prendraient la forme du bilan* (instruction du 20 novembre 1933, pages 31 et 32) ». Guerrier (1988) souligne que cette convergence des règles de la comptabilité publique vers celles de la comptabilité privée a constitué le leitmotiv des différentes commissions suivantes, telles que la commission de normalisation des comptabilités qui, le 18 septembre 1947, « *souhaitait une réforme positive de la comptabilité publique* » et le Conseil économique qui demandait, le 13 mars 1949, que « *soit établie une comptabilité publique ajustée au plan comptable général* ».

C'est à partir de cette double évolution (l'harmonisation du cadre comptable des organismes publics et le rapprochement avec les règles de la comptabilité privée) que le mouvement de convergence a été engagé et se poursuit encore aujourd'hui.

1.2. – Le développement des instructions budgétaires et comptables

Plusieurs instructions budgétaires et comptables voient le jour dès 1955 telles les instructions M21, M31 et M51, applicables respectivement aux établissements hospitaliers, aux offices d'habitations à loyer modéré et offices publics d'aménagement concerté, et aux départements et régions.

Au niveau communal, sont mises en place l'instruction comptable M11, publiée le 10 novembre 1954, applicable à partir de 1957 aux communes de moins de 5 000 habitants puis, à partir de 1960, aux communes de moins de 10 000 habitants, et l'instruction comptable M12 applicable par les communes de plus de 10 000 habitants le 1er janvier 1965. Le premier apport de ces textes à la convergence de l'information est lié à leur statut d'instruction puisque, par le passé, le cadre comptable du secteur public local était défini au travers de nombreuses circulaires dispersées.

Ces instructions marquent également une transposition des règles et principes de la comptabilité privée dans le secteur public local. Elles prévoient tout d'abord l'alignement de la nomenclature comptable sur celle du PCG de 1947 puis de 1957, afin de répondre à la nécessité d'intégrer les comptes du secteur public local dans la comptabilité économique nationale[53]. De plus, ces instructions développent l'approche patrimoniale, en introduisant notamment la pratique de l'amortissement, l'adoption du principe des droits constatés et l'instauration de la partie double en lieu et place d'une comptabilité en partie simple pour les percepteurs, receveurs des communes et établissements et établissements de bienfaisance.

En outre, ces instructions s'inspirent des principes de continuité de l'exploitation et de séparation des exercices.

Cependant, des différences avec la comptabilité privée subsistent, du fait principalement du maintien de l'organisation budgétaire du secteur public local. Le budget est présenté en deux sections relatives au fonctionnement et à l'investissement. Par ailleurs, à l'hypothèse d'un compte financier unique a été préférée la production d'un compte administratif par l'ordonnateur et d'un compte de gestion par le comptable public. De plus, le principe des droits constatés, prévu par l'application de la M11 et de la M12, n'implique pas le rattachement des charges et des produits à l'exercice, tels les intérêts courus non échus.

Des ajustements sont nécessaires en fonction de la taille, de l'activité ou du type d'organisme.

Enfin, certaines procédures comptables telles que les dotations aux amortissements et aux provisions ou la production d'un bilan ne sont pas ou peu appliquées (Demeestère, 1994).

1.3. – La réforme des instructions budgétaires et comptables

53 Guerrier (1988) rappelle que ce choix était notamment motivé par le fait que le PCG servait de base à la normalisation des comptabilités privées, elles-mêmes intégrables dans la comptabilité économique nationale.

La publication d'un nouveau plan comptable en avril 1982, intégrant les principes de normalisation fixés par la 4e directive du conseil de la CEE du 25 juillet 1978, est à la base d'un vaste mouvement de rénovation des cadres comptables des entités publiques.

Une deuxième vague de modernisation de la comptabilité publique est donc engagée au début des années 1980 avec la rénovation des cadres comptables des établissements publics nationaux (1983), de l'Etat (1988), des établissements publics locaux du secteur hospitalier (M21) en 1988, du secteur HLM (M31) en 1989, des services publics locaux à caractère industriel et commercial (M4) à partir de 1990, des communes et de leurs groupements en 1994 (M14).
Deux raisons supplémentaires justifient ces réformes. D'une part, les lois de décentralisation de 1982-1983 ont entraîné de nouvelles responsabilités pour les collectivités locales. Sous l'action combinée de l'accroissement des compétences confiées aux collectivités territoriales et de la libéralisation des moyens de financement, l'utilisation d'outils de gestion plus élaborés est apparue incontournable[54]. De plus, les situations dégradées de nombreuses collectivités locales françaises, que le cadre comptable de l'époque ne permettait pas de mettre en perspective, ont mis en évidence la nécessité d'un cadre comptable rénové et plus adapté à la réalité locale. En outre, au niveau communal, la réforme de l'instruction M14 s'inscrit dans la suite logique de la loi d'orientation du 6 février 1992, dite ATR (Administration Territoriale de la République), qui prévoit notamment une transparence accrue de l'information financière des collectivités locales (Bricard et Scheid, 2006).

L'instruction comptable M14, instituée par la loi n° 94-504 du 22 juin 1994 et appliquée depuis le 1er janvier 1997 par les communes et leurs groupements, introduit un nouveau cadre comptable qui comprend notamment un plan de comptes par nature inspiré du PCG 82, qui s'appuie sur la même nomenclature que le PCG 82 (à la différence de quelques spécificités du secteur public local. Exemple : retracer l'ensemble des impôts et taxes perçus par les communes).

Au-delà du rapprochement des nomenclatures, comme le souligne Lande (1996, p. 41), les principaux apports de cette réforme résident dans les changements de mentalité puisque sont introduits :

- le concept de patrimoine, car l'article de la loi du 22 juin 1994 a rendu obligatoires les dotations aux amortissements (facultatives en M12). Cependant, ce mécanisme reste limité puisque l'amortissement est facultatif pour les communes de moins de 3 500 habitants, les biens acquis avant 1996 et les bâtiments (sauf s'ils sont utilisés pour des services payants) et la voirie ;

- le concept d'engagement, avec l'obligation pour les communes de comptabiliser les opérations dès leur engagement et non plus lors du mouvement de caisse correspondant à l'opération. Ce mécanisme entraîne notamment le rattachement à l'exercice concerné des charges et produits comptabilisés d'avance, des charges et produits à recevoir et des intérêts courus non échus ;

- le concept de résultat comptable (article 4 de la loi du 22 juin 1994) car l'instruction M14 a transformé les méthodes d'affectation des résultats pour les communes et leurs groupements, en introduisant la notion de « résultat prévisionnel ».

De plus, les annexes ont été développées pour compléter l'information donnée dans les comptes.

Toutefois, l'instruction M14 présentait, en 1997, des différences avec le PCG parmi lesquelles la vente d'éléments du patrimoine, l'imputation des subventions d'équipement versées par la collectivité locale en section de fonctionnement, l'imputation des reports de résultat en section d'investissement ou encore un régime de provisionnement propre aux communes et à leurs groupements.

1.4. – L'harmonisation des instructions budgétaires et comptables

La poursuite de la réforme des instructions budgétaires et comptables a concerné l'harmonisation des instructions entre elles, qu'ils s'agissent d'organismes marchands et non marchands (une harmonisation de l'instruction M14 et des instructions M4 applicables aux services publics à caractère industriel et commercial (SPIC) est entrée en vigueur le 1er janvier 2003. Elle concernait principalement l'harmonisation des plans de compte, des chapitres budgétaires, de la procédure de rattachement des charges et produits à l'exercice, du traitement budgétaire des stocks et la détermination et l'affectation des résultats dans les régies SPIC), ou des collectivités locales entre elles.

L'instruction budgétaire et comptable M51, appliquée par les départements et les régions, a été remplacée par l'instruction M52 applicable aux départements et par l'instruction M71 applicable aux régions[55]. L'objet du passage de la M51 à la M52

54 Comme l'écrivent Mariel et Moraud en 1994, « *Les collectivités territoriales assurent désormais près des trois quarts des investissements publics, le montant de leurs dépenses atteint en 1992 700 milliards de francs (250 en 1980) et l'encours de leurs emprunts dépasse les 600 milliards de francs, soit près de 10% du PIB* ».

55 Suite à l'arrêté du 21 octobre 2003 relatif à l'instruction budgétaire et comptable M52 des départements et de leurs établissements publics administratifs, les départements français appliquent depuis le 1er janvier 2004 l'instruction budgétaire et comptable M52 en

et à la M71 est d'améliorer la patrimonialité des comptes des départements et des régions. Dès lors, certains dispositifs budgétaires et comptables tels le provisionnement, l'amortissement et le rattachement des charges et des produits ont été introduits[56].

Ces innovations ont ensuite été appliquées à l'échelon communal dans le cadre de la réforme de la M14. Cette réforme, entrée en vigueur le 1er janvier 2006, fait suite aux propositions du Comité des finances locales, motivées par un double constat. D'une part, il réside une trop grande hétérogénéité des règles et de leurs modalités d'application dans le secteur public local puisque certaines innovations juridiques introduites pour les départements ou les régions suite au passage à la M52 et à la M71 ne sont pas applicables aux communes et à leurs établissements. D'autre part, cette hétérogénéité est accrue par une application différente de certaines procédures budgétaires et comptables suivant les collectivités.

Ainsi, à l'inverse des départements[57] ou de l'Etat[58], les communes ne bénéficiaient pas, avant cette réforme, de l'extension du recours à la pluriannualité pour les dépenses de fonctionnement. En outre, la simplification introduite par l'inscription directe des subventions d'équipement versées en section d'investissement pour les départements et les régions n'était pas applicable aux communes et à leurs établissements.

De plus, certaines procédures budgétaires et comptables étaient appliquées différemment suivant les collectivités. Il a semblé ainsi nécessaire d'étendre les règles relatives aux autorisations de programmes (AP) et crédits de paiement (CP) (réservées aux communes de plus de 3 500 habitants) à l'ensemble des communes qui souhaiteraient avoir une gestion prospective. Par ailleurs, des règles de provisionnement différentes existaient pour les communes et les autres niveaux de collectivités.
La réforme de la M14 a donc permis une harmonisation de ces divergences avec les règles appliquées par les régions et les départements et une convergence des pratiques des communes en matière de provisions ou de pluriannualité.

Par ailleurs, suite à cette réforme, plusieurs règles initiales de la M14 ont été modifiées, telles que l'interdiction stricte de reversement des excédents d'investissement en section de fonctionnement et la budgétisation de certaines opérations d'ordre à caractère patrimonial.

Ces évolutions réglementaires, justifiées par une amélioration souhaitée de la gestion locale, l'amélioration de la qualité des comptes et par la simplification des pratiques budgétaires et des documents financiers, ont été étendues, dans un premier temps, aux instructions M52 et M61[59] et, dans un deuxième temps, aux régions avec la réforme de la M71 et aux SPIC avec la réforme de la M4, applicables à compter du 1er janvier 2008[60].

La logique de convergence de la comptabilité publique vers la comptabilité privée se retrouve aussi dans la mise en œuvre des règlements CRC 2002-10 du 12 décembre 2002 et CRC 2004-06 du 23 novembre 2004 relatifs à la définition, la comptabilisation et l'évaluation des actifs, par les offices de logement (instruction budgétaire et comptable M31)[61] depuis le 1er janvier 2006, et par les SPIC depuis le 1er janvier 2008. Ainsi, à l'instar des pratiques applicables par les sociétés commerciales, le calcul des amortissements est effectué sur la durée réelle d'utilisation et non plus sur des durées d'usage indicatives, l'enregistrement et l'amortissement des immobilisations par composants est souhaité et les immobilisations font l'objet, si nécessaires, de dépréciations.

De plus, la DGCP et la DGCL précisent[62] que les nouvelles normes introduites dans le PCG afférentes à la détermination du coût d'entrée des immobilisations, c'est-à-dire l'étendue des dépenses qui doivent être imputées au compte d'immobilisation lorsqu'un bien immobilisé est acquis ou créé, seront prises en compte dans le cadre d'une refonte des règles d'imputation des dépenses du secteur public local, actuellement fixées par la circulaire interministérielle du 26 février 2002.

---

remplacement de la M51. A cette même date, les services départementaux d'incendie et de secours ont également changé de système comptable et adopté la M61. Progressivement, l'ensemble des régions françaises a adopté la M71.

56 Voir notamment les circulaires NOR LBL/B/03/10065/C du 28 août 2003 sur les dispositions d'accompagnement de la généralisation de l'instruction budgétaire et comptable M52 et
NOR LBL/B/04/10067/C du 30 juillet 2004 relative aux dispositions d'accompagnement de l'expérimentation de l'instruction budgétaire et comptable M71, qui fixent les innovations apportées, similaires pour les départements et les régions.

57 Loi 2003-132 du 19 février 2003 portant réforme des règles budgétaires et comptables des départements.

58 Dans le cadre de la loi organique relative aux lois de finances du 1er août 2001 (LOLF).

59 Circulaires NOR/MCT/B/05/10036/C du 31 décembre 2005 et NOR/MCT/B/06/00006/C du 24 janvier 2006.

60 Rocher S. (2007), La réforme de l'instruction budgétaire et comptable M71 applicable par les régions à partir du 1er janvier 2008, Revue Lamy Collectivités Territoriales, novembre ; Rocher S, (2007), « 2008, la poursuite de la convergence de l'information financière, l'exemple de l'instruction M4 », Revue Lamy Collectivités Territoriales, décembre.

61 Circulaires NOR SOCU0510384C DGCP/5C/DGUHC/OC2 n°2005-66 du 25 novembre 2005 et NOR SOCU0510408C DGCP/DGUHC/OC2 n°2005-87 UHC/OC2 du 28 décembre 2005.

62 Réforme de la M4 au 1er janvier 2004, fiche 4 – Les nouvelles normes comptables : les actifs ; www.colloc.minefi.gouv.fr

Conclusion

Au niveau français, la convergence de l'information comptable entre secteur public et secteur privé est au cœur des réformes actuelles. Une base commune de règles et principes comptables partagée par l'ensemble des organismes publics se dessine progressivement, soumise à quelques ajustements face aux spécificités des organismes qu'elles concernent. L'évolution des règles relatives aux actifs (définition, évaluation, comptabilisation, amortissement et dépréciation des immobilisations) et aux passifs (règles de provisionnement, passifs éventuels), issues des dispositions prévues par les normes IFRS et appliquées dans le secteur privé puis dans le secteur public, en livre un bon exemple.

La deuxième partie de cette réflexion mettra en évidence les voies possibles de développement de la convergence de la comptabilité publique locale vers la comptabilité privée puis abordera la question du degré de convergence possible (et souhaitable) en la matière, au regard de divergences quelquefois incontournables et parfois nécessaires.

2. Perspectives et limites.

Cette deuxième partie pose la question, dans un premier temps, du degré de convergence souhaitable face aux différences incontournables entre secteur public et secteur privé. En effet, ces différences ne permettent qu'une convergence partielle de la comptabilité publique locale vers la comptabilité privée. Quelques éléments de réponse sont apportés par l'expérience d'harmonisation engagée par l'Australie. Ce pays s'est doté, depuis le 1er janvier 2000, d'une normalisation unique appliquée par les organisations privées et publiques.

Dans un deuxième temps, l'accent est mis sur les perspectives de développement de la convergence, principalement autour de la question de l'harmonisation des règles de la comptabilité publique locale avec les règles et les pratiques de l'Etat[63]. En effet, l'introduction d'un nouveau cadre comptable pour l'Etat français est fondée sur une transposition et une adaptation des règles de la comptabilité privée.

2.1. – Des divergences inévitables entre comptabilités privée et publique

Des limites à la convergence

La convergence de la comptabilité publique locale vers la comptabilité privée se heurte inévitablement à des limites, tant dans l'application des règles que dans la forme et le contenu de l'information financière. Des caractéristiques du secteur public local nécessitent des règles comptables spécifiques. Ainsi, à l'inverse du secteur privé où la comptabilité est avant tout liée à la fiscalité (imposition des bénéfices), la fiscalité a un impact sur l'équilibre des financements budgétaires des collectivités locales (collecte de l'impôt). La préservation des deniers publics nécessite donc des comptes particuliers et des règles spécifiques de prudence (produits de cession des actifs en recettes d'investissement, impossibilité d'emprunter pour les charges courantes…) (Laurent, 2006). De plus, la diversité de l'ensemble des organismes publics (collectivités locales, hôpitaux, centres communaux d'actions sociales, établissements publics, petites communes ou grandes agglomérations…) et de leurs cadres juridiques entraîne des ajustements des nomenclatures et des règles comptables.

A une logique de profit fondée notamment sur les flux de trésorerie futurs dans le secteur privé, le secteur public se caractérise par le bien commun et par la nécessité de rendre des comptes. Les notions de cycle normal d'exploitation (du fait que la plupart des immobilisations représente une capacité de services publics et non des flux de trésorerie futurs dans le secteur public), de capital, de contrôle, de dépréciation des immobilisations ne s'appliquent pas de la même manière dans le secteur public où la continuité du service public prédomine. De même, l'importance du budget ou l'existence de nombreuses transactions non financières ou sans contrepartie dans le secteur public local ne se retrouvent pas (ou peu) dans le secteur privé.

Des divergences entre comptabilités privée et publique existent également dans la présentation de l'information comptable. La principale difficulté se situe dans la prise en compte des intérêts des différents utilisateurs des états financiers. Dans le secteur privé, les utilisateurs de l'information comptable s'entendent principalement des investisseurs actuels et futurs, des employés, des dirigeants, des fournisseurs, des établissements de crédit, des clients, du public et de l'Etat (*IASB Framework for the Preparation and the Presentation of Financial Statements*). Dans le secteur public, l'information financière concerne également les citoyens, les électeurs et les usagers des services publics.
De plus, dans le cas français, face à la lourdeur des documents budgétaires des collectivités locales, avec l'objectif de rendre les budgets plus accessibles, la réforme de la M14 prévoit des mesures de simplification : regroupement d'opérations d'ordre, simplification et allègement des rubriques, notamment pour les intérêts courus non échus et les cessions de biens, débudgétisation ou non budgétisation des opérations patrimoniales sans flux financiers… Ces mesures atténuent la ressemblance avec les nomenclatures comptables et accentuent la spécificité de la nomenclature budgétaire.

63 Différentes voies de convergence (améliorer les techniques de consolidation des comptes, l'instauration d'un document budgétaire et comptable unique…), déjà abordées par le passé, ne seront pas développées ici (Rocher S., *Une présentation alternative de l'information financière des communes : quelques pistes de réflexions*, RFC, juin 2007).

La question de la traduction de la performance de l'organisation est aussi une source de divergence. Rendre compte de la performance d'une collectivité locale nécessite des informations relatives au coût des services, à l'efficience de la gestion, aux réalisations… De plus, la performance financière (exprimée au regard d'un niveau de bénéfice ou de perte dans le secteur privé) n'est pas un bon indicateur dans le secteur public où cette information constitue plutôt le point de départ de l'analyse.

L'ensemble de ces différences conduit à maintenir irrémédiablement une distinction entre des comptabilités publiques d'une part, et entre comptabilité publique et privée d'autre part. Comme l'écrit Girardi (2007, p. 125), « *il serait certainement irréaliste d'exiger que les nomenclatures budgétaires et comptables des collectivités territoriales soient totalement unifiées. On pourrait néanmoins imaginer, à l'instar de ce qui est fait pour les établissements publics locaux à caractère industriel et commercial (EPIC), qu'il existe une nomenclature commune et des nomenclatures particulières réduites aux adaptations strictement nécessaires. […] Il est vrai, cependant, que, selon la contrainte formulée par l'article 52 du règlement général sur la comptabilité publique, les nomenclatures des EPIC doivent être conformes au plan comptable général, ce qui en facilite l'unification, alors que celles des collectivités territoriales doivent simplement s'en inspirer, ce qui autorise des divergences* ».

Une tentative de fusion

Il semble dès lors nécessaire de s'interroger sur le degré de convergence souhaitable. L'exemple de l'Australie apporte quelques éléments de réponse[64]. En effet, depuis le 1er janvier 2000, l'une des directions privilégiée par l'Australian Accounting Standards Board (AASB)[65] en matière de développement de l'information financière comptable en Australie repose sur des normes comptables applicables aussi bien par les organisations du secteur privé (*profit sector*) que du secteur public (*not-for profit sector*). Cette approche globale (*sector-neutral approach* ou *transaction-neutrality*) repose sur un cadre conceptuel et des règles applicables à l'ensemble des transactions et des évènements qui jalonnent la vie d'une organisation, quel que soit son objet.

Un regard sur l'expérience australienne d'une normalisation unique est intéressant en cela qu'à l'instar du mouvement engagé en France, cette convergence est principalement en « sens unique » puisque l'on se situe dans le cadre de l'extension et de l'adaptation des règles du secteur privé (les normes IFRS, le cadre conceptuel de l'IASB) au secteur public, non visé initialement par ces documents[66]. Dès lors, les difficultés rencontrées par l'AASB témoignent des limites d'une convergence totale.

Il est à noter que la démarche de l'AASB est une démarche volontaire, face au manque d'une convergence naturelle des normes comptables des secteurs privé et public[67].

Sur l'expérience de l'Australie, Simpkins (2006) note que l'existence de normes similaires pour l'ensemble des entités offre de meilleures possibilités de comparaisons (en offrant notamment un éclairage, bien qu'incomplet, à la lancinante question de la prédominance de la gestion privée sur la gestion publique). Cela permet également une plus grande mobilité des professionnels de la comptabilité entre secteur public et privé et de meilleurs échanges de compétences.

Cependant, cette approche unique présente également certaines limites : des normes générales rendent difficiles la compréhension par les normalisateurs des attentes de chaque secteur, ce qui entraîne une durée de normalisation plus grande afin de prendre en compte l'ensemble des applications possibles ; l'orientation autour d'aspects financiers conduit à ne pas donner un éclairage suffisant à des considérations autres en matière de performance, notamment dans le secteur public ; enfin, la production d'informations financières sur le modèle du secteur privé ne garantit pas une meilleure compréhension de l'information par les utilisateurs néophytes (citoyens, usagers, électeurs, élus notamment).

64 Les arguments présentés dans cette partie sont issus de Simpkins, 2006. Sur ce sujet, voir également C. Ryan, J. Guthrie et R. Day, « Politics of financial reporting and the consequences for the public sector », *Abacus*, Vol. 43 (4), December 2007, pp. 474-487..

65 Avant cette date, l'AASB travaillait en partenariat avec le Public Sector Accounting Standards Board (PSASB) à la production de deux jeux de normes applicables respectivement par le secteur privé et le secteur public. Le PSASB a cessé d'exister le 1er janvier 2000 avec le passage à une normalisation unique. On rejoint ici la question de la convergence des organisations telle qu'elle est observée aujourd'hui en France avec l'instauration de l'Autorité des normes comptables (ANC).

66 L'AASB a également tenu compte des travaux de l'IPSASB, notamment concernant les utilisateurs des états financiers (*IPSAS 1 Presentation of Financial Statements*). Cependant, du fait du caractère non contraignant de ces normes (à l'inverse des normes IFRS) et du fait que ces normes sont des adaptations des normes IAS, cela ne remet pas en cause un mouvement de convergence qui débute principalement du secteur privé pour s'étendre au secteur public. En la matière, il est rare de parler de convergence du privé vers le public.

67 Simpkins (2006, p. 21) note que l'IASB ne souhaite pas s'engager à court terme dans de tels travaux (du fait de leurs priorités actuelles et de ressources limitées) et privilégie actuellement des travaux destinés uniquement au secteur privé, notamment au travers de la recherche d'une convergence avec le cadre conceptuel du Financial Accounting Standards Board (FASB).

Il semble donc que la poursuite de la convergence de la comptabilité publique vers la comptabilité privée nécessite de mettre l'accent sur la convergence de la finalité de l'information comptable et sur la production d'une information pertinente plutôt que sur l'harmonisation « à outrance » des règles. En d'autres termes, alors que le mouvement actuel de convergence engagé en France rejoint la première acception de la notion de convergence, à savoir la recherche d'analogies, de points communs, il semble que l'un des principaux axes de la convergence s'appuie sur un deuxième sens de ce terme : la volonté d'atteindre un même but, un même résultat.

2.2. – Poursuivre la convergence de la comptabilité publique locale vers la comptabilité privée : quelles perspectives ?

La convergence de la comptabilité publique locale par l'intermédiaire de la comptabilité publique de l'Etat

La transposition au secteur public local de la comptabilité de l'Etat est une des perspectives possibles d'évolution de la comptabilité publique locale en France. Appliquer les dispositions de la Loi Organique relative aux Lois de Finances (LOLF) au secteur public local ? Cette question, déjà posée à de nombreuses reprises (Colloque MINEFI, 21 septembre 2006, « La comptabilité des collectivités locales : Etat des lieux et perspectives » ; Saïdj, 2004, 2006 ; Fievet et Laurent, 2006), est reprise ici car la mise en place de la LOLF a nécessité une convergence accrue des règles de la comptabilité de l'Etat vers celles du secteur privé.

La LOLF prévoit dans son article 27 que, d'une part, « *les comptes de l'Etat doivent être réguliers, sincères et donner une image fidèle de son patrimoine et de sa situation financière* », ce qui traduit la volonté de développer une approche patrimoniale dans le secteur public et, d'autre part, que « *l'Etat tient une comptabilité des recettes et des dépenses budgétaires et une comptabilité générale de l'ensemble de ses opérations* ». Cette séparation des aspects budgétaires et comptables permet d'obtenir une comptabilité générale proche de celle d'une entreprise puisque la production d'un résultat comptable n'est pas conditionnée par l'existence de crédits budgétaires.

Cette convergence des règles comptables de l'Etat avec celles du secteur privé s'accompagne d'une convergence des normes comptables. Treize normes comptables de l'Etat ont été établies par le Comité des normes de comptabilité publique, inspirées principalement du plan comptable général et des normes comptables internationales élaborées pour le secteur public par l'International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB), elles-mêmes inspirées des normes IFRS.

Dès lors, l'adaptation au secteur public local des principes et orientations posés par la LOLF offre une voie supplémentaire d'accroître l'harmonisation de la comptabilité publique locale et de la comptabilité privée[68].

La mise en place d'une série de normes comptables et budgétaires applicables par l'ensemble des collectivités locales pourrait être une première voie à suivre, les différentes instructions budgétaires ne reprenant alors que les spécificités de chaque type de collectivités auquel elles s'appliquent.

Les obstacles à une adaptation locale de la LOLF

Néanmoins, plusieurs limites contraignent à n'envisager qu'une adaptation partielle de la LOLF au secteur public local, parmi lesquelles :

- la multiplicité d'organisations publiques aux caractéristiques spécifiques, situation qui nécessite obligatoirement des adaptations d'une loi prévue uniquement pour l'Etat ;
- la remise en cause d'une présentation par nature sur laquelle repose toute l'information financière du secteur public local, mode de présentation dont la prépondérance a été accentuée par l'ordonnance n°2005-1027 du 26 août 2005 puisque la présentation par fonction est allégée pour les communes de moins de 10 000 habitants ;
- pour les collectivités territoriales qui votent leur budget par fonction (la majorité des régions, départements et quelques grandes agglomérations françaises), l'organisation actuelle des fonctions ne permet pas de les apparenter aux programmes prévus par la LOLF car, bien qu'à l'instar des programmes, les fonctions regroupent des crédits destinés à mettre en œuvre une action ou un ensemble cohérent d'actions dans le cadre d'une politique publique, elles ne traduisent qu'imparfaitement les politiques publiques locales visées ;
- la fongibilité des crédits dans le secteur public local car si la LOLF prévoit de donner aux gestionnaires une plus grande liberté en matière de redéploiement des crédits au sein des programmes, des divergences existent avec l'organisation actuelle en chapitres et en articles du budget des collectivités locales (notamment concernant un vote du budget par article ou la spécialisation des crédits d'un ou plusieurs articles) ;
- la transposition d'une logique de performance est aussi limitée par le découpage territorial actuel et le maintien de nombreuses communes de petite taille pour lesquelles la définition d'indicateurs de performance et le développement du système comptable ne semblent pas pertinents.

[68] Il faut toutefois noter le caractère « peu conventionnel » de ce mode de diffusion des pratiques comptables dans le secteur public où il est plus souvent question de quelques applications locales avant une réflexion à un niveau national plutôt que l'inverse (*Accrual Accounting in the Public Sector – A paper from the FEE Public Sector Committee*).

En outre, anticiper l'application de la LOLF au secteur public local conduit à mettre en place une réforme dans un contexte où la réforme des instructions budgétaires et comptables n'est pas encore achevée.

Pourtant, l'adaptation de la LOLF au secteur public local pourrait entraîner, d'une part, la convergence de la finalité de l'information comptable des organismes publics, orientée vers la performance et, d'autre part, une convergence organisationnelle au travers de la redéfinition du rôle des acteurs du secteur public local.

Une convergence possible liée à la redéfinition des acteurs locaux

En effet, au-delà d'une convergence des règles et des principes comptables ou de la finalité de l'information budgétaire et comptable, Saïdj (2004) pose la question de la transformation des acteurs du secteur public local. Ce point rejoint la question de la convergence éventuelle de l'organisation des acteurs impliqués dans la comptabilité publique locale avec l'organisation actuelle du secteur privé.

Comme il le note (2004, p. 43), d'une part, « l*a tendance actuelle est, on le sait, au déclin du rôle de « payeur » du comptable (contrôle de la régularité budgétaire et comptable des ordres de paiement) » et, d'autre part, « la transposition des principes posés par la loi organique permettrait cependant de maintenir, voire d'amplifier, un rôle important du comptable, qui demeurerait ou deviendrait le « garant » de la sincérité et de la rectitude des opérations* ». De plus, l'hypothèse de l'instauration d'une logique de performance dans le secteur public local conduirait inexorablement à une responsabilisation accrue de l'ordonnateur et minimiserait de fait le rôle du comptable. Enfin, la logique de certification, inspirée des pratiques en vigueur dans le secteur privé et prévue par le Code de commerce, pose également la question de l'évolution de la production et du contrôle de l'information comptable.

Cette question est à nouveau au cœur de l'actualité comptable du secteur public puisque une nouvelle proposition de loi visant à instituer une procédure de certification des comptes des collectivités territoriales de plus de 3 500 habitants a été présentée à l'Assemblée nationale le 6 février 2008. Cette proposition de loi prévoit que la certification des comptes soit effectuée soit par un commissaire aux comptes agréé figurant sur une liste régionale arrêtée par le ministre de l'économie, des finances et de l'industrie, soit par un corps de fonctionnaires, dénommé « inspection générale des comptes des collectivités territoriales » dans la proposition de loi.

Une telle proposition, déjà formulée par le passé, s'inscrit en parallèle de réflexions menées au sein de la Cour des comptes et des Chambres régionales des comptes sur le sujet de la certification prochaine des informations comptables des collectivités territoriales et de leurs groupements. Le pendant de cette évolution se situe dans l'évolution probable du rôle du Trésor public, dont le développement de la mission de conseil laisse présager, à moyen terme, un positionnement assez similaire à celui de l'expert-comptable auprès des entreprises privées[69].

Conclusion

La deuxième partie de cet article clôt un panorama du mouvement de convergence de la comptabilité publique locale vers la comptabilité privée en France. Cet article met en évidence que la convergence doit être évaluée à différents niveaux, en considérant les règles et principes comptables mais également les pratiques, les acteurs ou encore l'organisation comptable.

Ce mouvement de convergence s'inscrit dans un processus d'harmonisation internationale, caractérisé notamment par la généralisation de la comptabilité d'engagement dans la majorité des pays européens. Cependant, l'harmonisation européenne, voire internationale, propose de nombreux défis : comme le rappellent Bricard et Scheid (2006, p. 9), si en France la production des normes comptables est centralisée, *« dans certains pays européens, la comptabilité fait partie des compétences transférées, ce qui peut donner des normes comptables différentes d'une ville à une autre dans un même pays, par exemple en Allemagne, en Italie, en Espagne* ». De plus, comme le souligne Demeestère (1994), il en est de même pour l'organisation des responsabilités (l'existence d'un réseau national de comptables publics est une spécificité française), de l'articulation entre comptabilité et budget, des modes d'évaluation retenus (évaluation des amortissements sur une valeur de remplacement des immobilisations et calcul d'un coût du capital en Grande-Bretagne, là ou la plupart des autres pays raisonnent en coûts historiques), du développement plus ou moins important des comptabilités patrimoniales…

Il semble donc que, malgré un mouvement débuté dès le 19e siècle en France, la convergence de la comptabilité publique et de la comptabilité privée n'en soit qu'à ses débuts.

69 On retrouve ici une organisation proche de celle du secteur privé (expert-comptable et commissaire aux comptes). Cependant, cette possible évolution du Trésor public pose de nombreuses questions de fond : les citoyens vont-ils accepter de payer (par l'impôt) des fonctionnaires pour conseiller les collectivités locales ? Quid du rôle du Trésor dans les grandes agglomérations dotées de services financiers compétents ? Une telle organisation est-elle pérenne face à une évolution du découpage territoriale (disparition des petites communes…) ?

Bibliographie

Bricard A., Scheid J-C. (2006), « La convergence comptabilité publique / comptabilité privée : une évolution continue », *Les cahiers du club secteur public*, n°1, pp. 5-11.

Demeestère R. (1994), « La comptabilité communale : évolutions et perspectives », *Revue Française de Finances Publiques*, n°47, pp. 7-12.

Fievet F., Laurent P. (2006), « Faut-il une LOLF pour les collectivités locales ? », *Revue Française de Finances Publiques*, n°95, pp. 129-145.

Girardi J-L. (2007), « La convergence des règles budgétaires et comptables applicables aux collectivités territoriales », *Revue du Trésor*, n°2, février, pp. 121-125.

Laurent C. (2006), « Secteur public local : une convergence forte des principes comptables et des spécificités structurelles qui nécessitent des adaptations », *Les cahiers du club secteur public*, n°1, pp. 35-37.

Saïdj L. (2004), « La loi organique du 1er août 2001 sur les lois de finances : quels enseignements pour les collectivités locales ? », *Revue Française de Finances Publiques*, n°85, février, pp. 39-49.

Saïdj L. (2006), « La modernisation de la comptabilité publique locale », *Revue Lamy Collectivités territoriales*, n°12

Simpkins (2006), *A review of the policy of sector-neutral accounting standard-setting in Australia*, Financial Reporting Council.

Benito B., Brusca I., Montesinos V. (2007), « The harmonization of government financial information systems: the role of the IPSASs », *International Review of Administrative Sciences*, 73(2), pp. 293-317.

Bricard A., Scheid J-C. (2006), « La convergence comptabilité publique / comptabilité privée : une évolution continue », *Les cahiers du club secteur public*, n°1, pp. 5-11.

Brusca I., Condor V. (2002), « Towards the harmonisation of local accounting systems in the international context », *Financial Accountability & Management*, 18(2), pp. 129-162.

Demeestère R. (1994), « La comptabilité communale : évolutions et perspectives », *Revue Française de Finances Publiques*, n°47, pp. 7-12.

Guerrier P. (1988), « La comptabilité du secteur public local », in *Histoire du droit des finances publiques*, études coordonnées par Henri Isaïa et Jacques Spindler, Tome 3, Economica, pp. 157-264.

Lande (1996), *L'information financière consolidée des villes et de leurs satellites : étude des conditions d'émergence et de définition d'un modèle comptable de consolidation spécifique au secteur public local*, Thèse de doctorat en Sciences de Gestion, Conservatoire National des Arts et Métiers de Paris.

Lüder K., Jones R. (eds.) (2003), *Reforming Governmental Accounting and Budgeting in Europe*, Fachverlag Moderne Wirtschaft, Frankfurt.

Mariel P-L., Moraud J-C. (1994), « La modernisation de la comptabilité communale », Revue Française de Finances Publiques, n°47, pp. 13-24.

RFC N°407 – Février 2008

FICHE TECHNIQUE

Par Philippe Giami – Cabinet Comptes

Augmentation de capital pour les salariés dans les SEML

Parce que les « SEML » sont des sociétés anonymes (sauf dérogation en Alsace et Moselle) : leurs assemblées générales doivent être régulièrement convoquées pour statuer sur la participation des salariés à leur capital.

Et, comme il s'agit de « SEML », justement, il faut auparavant passer par les assemblées délibérantes des collectivités territoriales actionnaires.

Plutôt que de longs discours sur ce sujet passionnant, ce billet vous propose :

- Le rapport du conseil d'administration sur le sujet ;
- La lettre de saisine des collectivités actionnaires ;
- Les délibérations à prendre.

Bon courage à nos lecteurs : il leur faut quand même apporter quelques compléments.

Rapport du conseil d'administration

La loi (article L. 225-129-6, alinéa 2 du code de commerce) fait obligation de réunir périodiquement l'assemblée générale extraordinaire pour statuer sur une augmentation de capital dont la souscription est réservée aux salariés des sociétés anonymes. Pour qu'une telle décision soit possible, en société d'économie mixte locale, il convient que les assemblées délibérantes des collectivités territoriales (ou groupements de collectivités territoriales) actionnaires statuent préalablement (article L. 1524-1, alinéa 3 du code général des collectivités territoriales).

Il est donc proposé de réunir une assemblée générale extraordinaire pour décider d'une augmentation de capital qui présente les caractéristiques suivantes :

- Elle est réservée aux salariés ;
- Elle porte sur l'émission de …….. actions d'un nominal de …… €uros ;
- Le prix d'émission serait de …… €uros à répartir entre le nominal pour …… €uros et une prime d'émission de …… €uros, étant précisé que ce prix est calculé sur la base …… ;
- Le conseil d'administration serait chargé de la réalisation de cette augmentation de capital.

Entre le conseil d'administration et l'assemblée générale extraordinaire, les assemblées délibérantes des collectivités territoriales – ou leurs groupements – actionnaires auront à statuer sur ce projet.

Le projet de résolutions à soumettre aux actionnaires réunis en assemblée générale extraordinaire est alors le suivant.

1ière Résolution

L'assemblée générale, après avoir pris connaissance du rapport du conseil d'administration et statuant par application de l'article L. 225-129 du code de commerce délègue, pour une durée d'un an, au conseil d'administration les pouvoirs pour augmenter le capital par émission de …… actions nouvelles au prix de …… €uros (dont …… €uros de nominal et …… € de prime d'émission) dont la souscription serait réservée au salariés.

2ième Résolution

L'assemblée générale donne tous pouvoirs au porteur d'un original ou d'une copie des présentes pour effectuer toutes formalités prévues par la loi.

Courrier de saisine des collectivités territoriales (ou leurs groupements)

(le modèle est celui pour une commune)

A ……, le ……..

Monsieur ……..

Maire

……

Monsieur le Maire,

L'article L. 225-129-6, alinéa 2 du code de commerce fait obligation aux conseils d'administration des sociétés anonymes de réunir périodiquement l'assemblée générale extraordinaire pour statuer sur une augmentation de capital réservée aux salariés.

Pour qu'une telle décision soit possible, en société d'économie mixte locale, il convient que les assemblées délibérantes des collectivités territoriales actionnaires statuent préalablement (article L. 1524-1, alinéa 3 du code général des collectivités territoriales).

Le conseil d'administration de notre société, réuni le ……2008 a convoqué une assemblée générale extraordinaire pour décider d'une augmentation de capital qui présente les caractéristiques suivantes :

- Elle est réservée aux salariés ;
- Elle porte sur l'émission de ……actions d'un nominal de ….. €uros ;
- Le prix d'émission serait de ….. €uros ;
- Le conseil d'administration serait chargé de la réalisation de cette augmentation de capital.

Cette assemblée générale extraordinaire est convoquée pour le …….. à ….. heures. Pour qu'elle puisse valablement statuer sur son ordre du jour, il convient que le représentant de votre collectivité au sein de notre société y soit habilité par votre assemblée délibérante.

Vous trouverez, en annexe de cette lettre, une trame qui peut être utilisée pour la saisine de votre assemblée délibérante.

Restant à votre disposition ainsi que dans l'attente de la décision à prendre par votre collectivité, nous vous prions d'agréer, Monsieur le maire, l'expression de notre considération la plus dévouée.

Le Directeur Général

P. J. : annoncée

Décision de l'assemblée délibérante de la collectivité territoriale ou du groupement

Mes chers collègues,

La loi (article L. 225-129-6, alinéa 2 du code de commerce) fait obligation aux conseils d'administration des sociétés anonymes de réunir périodiquement l'assemblée générale extraordinaire pour statuer sur une augmentation de capital dont la souscription est réservée aux salariés. Cette obligation vaut, tant que les salariés ne détiennent pas au moins 3 % du capital social.

Pour qu'une telle décision soit possible, en société d'économie mixte locale, il convient que les assemblées délibérantes des collectivités territoriales (ou groupements de collectivités territoriales) actionnaires statuent préalablement (article L. 1524-1, alinéa 3 du code général des collectivités territoriales).

Le conseil d'administration de la société d'économie mixte locale « …… », réuni le …….. a convoqué une assemblée générale extraordinaire pour décider d'une augmentation de capital qui présenterait les caractéristiques suivantes :

- Elle est réservée aux salariés ;
- Elle porte sur l'émission de ……. actions d'un nominal de …… €uros ;
- Le prix d'émission serait de …….. €uros ;
- Le conseil d'administration serait chargé de la réalisation de cette augmentation de capital.

Cette assemblée générale extraordinaire est convoquée pour le …… à …….. heures. Pour qu'elle puisse valablement statuer sur son ordre du jour, il convient que le représentant de notre collectivité au sein de la société d'économie mixte locale «…….. » y soit habilité par notre assemblée délibérante.

Vu,

Le code de commerce,

Le code général des collectivités territoriales,

Décisions,

Article 1

Connaissance prise du projet d'augmentation de capital de la société d'économie mixte locale «…….. » présentant les caractéristiques suivantes :

- Elle est réservée aux salariés ;
- Elle porte sur l'émission de ……. actions d'un nominal de ….. €uros ;
- Le prix d'émission serait de …… €uros à répartir entre le nominal pour …… €uros et une prime d'émission de …… €uros
- Le conseil d'administration serait chargé de la réalisation de cette augmentation de capital ;

le conseil municipal (ou général, communautaire,…) décide de voter dans un sens favorable (ou défavorable) au sein de l'assemblée générale extraordinaire de cette société.

Article 2

Le conseil municipal (ou général, communautaire,…) charge son représentant à l'assemblée générale extraordinaire de la société d'économie mixte locale «…….. », Monsieur (ou Madame)……, de mettre en œuvre sa décision.

LA CONVENTION D'AMÉNAGEMENT ET LE JUGE ADMINISTRATIF

Introduction

Depuis quelques semaines, sensibles à l'argumentation des parties, le juge administratif pourrait être tenté d'arbitrer entre « les motifs impérieux d'intérêt général », et ceux qui le sont un peu moins, pour valider les concessions d'aménagement passées en dehors de toute procédure de mise en concurrence avant l'entrée en vigueur de la loi n° 2005-809 du 20 juillet 2005.

Pour appréhender la portée de la problématique posée, il faut exposer en quelques mots l'origine de la discussion.

Et l'on s'interrogera au final de savoir si le contentieux administratif ne recèle pas en lui-même la réponse idoine aux problématiques posées sans qu'il soit nécessaire de recourir à un artifice un peu trop fréquemment mis en œuvre par les textes successifs adoptés.

I. Les tribulations de la convention d'aménagement

Vous vous souviendrez sans doute que la convention d'aménagement fait l'objet depuis plusieurs années de l'attention du législateur…

A- Un dispositif que l'on savait peu sécurisé depuis …1993

La loi n° 94-112 du 9 février 1994 écartait la convention d'aménagement du champ d'application de la loi n° 93-122 du 29 janvier 1993 (reprise aux articles L 1411-1 du code général des collectivités) imposant des procédures de publicité pour la passation des contrats de délégation de service public.

La loi n°2000-1208 du 13 décembre 2000 relative à la solidarité et au renouvellement urbain rénove le concept même de la convention pour tenter de dissiper les incertitudes mais sans succès.

La loi n° 2005-809 du 20 juillet 2005 a pour objectif de conformer le droit interne au droit communautaire et impose désormais une procédure de passation pour « les concessions d'aménagement pour lesquelles le concessionnaire est rémunéré substantiellement par les résultats de l'opération d'aménagement. ». (article 101 de la loi du 20 juillet 2005 et décret n° 2006-959 du 31 juillet 2006). Mais la plus récente jurisprudence de la CJCE pourrait nous confirmer que cette procédure créée ex nihilo pour la concession d'aménagement pourrait ne pas être conforme au droit communautaire car dans un certain nombre de cas la concession pourrait être un marché de travaux (CJCE 18 janvier 2007, aff C-220/05, Auroux c/ commune de Roanne). Un décret pourrait être en préparation sur ce sujet (QE 18 11 2008 n° 28914).

B- Une validation législative suffit elle ?

En attendant, la loi n° 2005-809 du 20 juillet 2005 a introduit un dispositif à l'article 11 au terme duquel il serait possible de valider rétroactivement les conventions d'aménagement : « en tant que leur légalité serait contestée au motif que la désignation de l'aménageur n'a pas été précédée d'une procédure de publicité permettant la présentation de plusieurs offres concurrentes. »

Effectivement, le risque est important d'autant que le juge administratif peut être saisi bien longtemps après l'adoption de la délibération litigieuse approuvant la signature du contrat faute de satisfaction des mesures de publicité adéquate.

Le juge se fonde sur les dispositions de l'article R 421-1 du code de justice administrative pour autoriser le recours pour excès de pouvoir contre la délibération prise par une personne publique, et le contrat auquel elle se rapporte faute d'avoir fait l' objet de mesure de publicité. Le délai de recours contentieux n'a pu expirer (article R.421-1 du CJCA : " *sauf en matière de travaux publics, la juridiction ne peut être saisie que par voie de recours formé contre une décision, et ce dans les deux mois à partir de la notification ou de la publication de la décision attaquée*").

Jusqu'alors, toutes les décisions des juridictions administratives ont confirmé que le texte de l'article 11 de la loi du 20 juillet 2005 ne pouvait être invoquée.

Aucun motif d'intérêt général ne saurait justifier qu'il soit fait obstacle à l'application du traité de l'Union qui soumet l'ensemble des contrats conclus par les pouvoirs adjudicateurs aux obligations minimales de publicité et de transparence propres à assurer l'égalité d'accès à ces contrats. Compte tenu de la gravité du vice affectant la procédure de passation, l'annulation de la décision de signer la convention implique nécessairement la nullité du contrat (TA 15 juillet 2008, Commune de Wissous c/ M. Nguyen, n°0612718).

Pourtant plusieurs décisions récentes des juridictions administratives invoquant "*d'impérieux motifs d'intérêt général*" permettent de recourir valablement à la validation législative.

Le législateur a entendu par la validation législative ainsi opérée, limiter le trouble qui serait apporté au fonctionnement des services publics du fait de la remise en cause de l'ensemble des conventions d'aménagement conclues avant la publication de la loi (TA Versailles, 10 juin 2008, n°505337 CTS Prenez et a. n°505337 ; TA Nantes 7 aout 2006, n° 41144 et 43562 ; TA Paris 7 décembre 2007 n° 604579, SARL Globe Invest).

Le juge administratif a même admis que la validation législative pourrait aussi permettre de valider non seulement les conventions d'aménagement mais aussi les délibérations autorisant leur conclusion (TA Versailles 10 juin 2008, n° 505337, Cts Prenez et a.).

La portée des décisions commentée est donc différente selon la nature des débats et j'oserai dire la dextérité des conseils des parties qui ont su alertés, dissertés …bref impressionnés…

Peut on admettre que ces décisions sont concertées …nous en doutons…conduiront elles le Conseil d'Etat a adopter une position différente de celles que nous lui connaissons …nous en doutons encore plus.

II. La portée de la validation législative et le rôle du juge administratif

A- La position du juge face aux textes de validation

En fait, l'exercice du pouvoir de validation, en ce qu'il méconnait le respect dû à la chose jugée et le principe de séparation des pouvoirs, a été strictement encadré par le Conseil d'Etat sur le fondement des règles du procès équitable tirées de l'article 6-1 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales.

Plus précisément, sous l'effet de la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme et notamment de son arrêt « Zielinski » (CEDH Grande chambre, 28 octobre 1999, « Zielinski et a. c/ France », aff. jointes nos24846/94 et 34165/96 à 34173/96), le juge administratif écarte systématiquement l'application des mesures législatives qui, prises au cours d'un procès, emporte la validation des décisions objet du procès, à moins que l'intervention de ces mesures soit justifiée par d' « impérieux motifs d'intérêt général » (cf. CE, 23 juin 2004, « Société Laboratoires Genevrier », n°257797 ; CE Sect., 7 juillet 2004, « FNSA PTT », n° 220697 ; CE Ass. (avis contentieux), 27 mai 2005, « Provin », n°277975 ; CE Ass. 8 février 2007, « Gardedieu », n°279522 ; CE, 25 avril 2007, « Couegnat », n°296661 ; CE, 21 décembre 2007, « Féd. hosp. privée, Synd. cliniques spécialisées en chirurgie, obstétrique, médecine », n°298463 et 299162).

En application de cette jurisprudence, le Conseil d'Etat a jugé récemment que ne constituaient pas d'impérieux motifs d'intérêt général :

-la préservation de l'équilibre financier de la caisse autonome de retraite des chirurgiens-dentistes (CE Ass., 8 février 2007, « Gardedieu », précité) ;

-l'annulation d'un arrêté visant à compenser l'évolution des dépenses des établissements de santé privés en 2006 par une mesure de baisse des tarifs de ces établissements, dont le rendement attendu était de 60 millions d'euros pour 2006 (CE, 21 décembre 2007, « Féd. hosp. privée, Synd. cliniques spécialisées en chirurgie, obstétrique, médecine », précité).

A contrario, le juge administratif a considéré qu'étaient « suffisamment impérieux les motifs d'une loi de validation relative au nouveau statut de FRANCE TELECOM, parmi lesquels figurait le souci de ne pas créer ''une différence injustifiée de traitement entre les salariés de l'entreprise, selon qu'ils sont sous statut de droit public ou de droit privé''. Dans cette affaire, c'est l'ensemble de la réforme de FRANCE TELECOM qui était en cause, concernant plus de 100.000 agents, et il s'agissait d'appliquer à tous ces agents la réforme des 35 heures, sous peine de graves risques sociaux » (conclusions de Remi KELLER, sur CE, 25 avril 2007, « Ministre de l'Equipement », n°299762 à propos de l'arrêt CE, 7 juillet 2004, « Blaise et autre », n°222580).

Il s'infère de l'ensemble de ces décisions que le Conseil d'Etat apprécie très strictement la notion d'impérieux motifs d'intérêt général de nature à justifier une validation législative, en la faisant correspondre à deux hypothèses limitatives :

- un impact financier et économique très important ;

- un impact sur la situation sociale du pays.

Au cas présent, il sera difficile de soutenir que la disposition contenue dans la loi du 20 juillet 2005 réponde à l'une ou l'autre de ces deux situations, mais à prés tout, aux parties d'en faire la démonstration devant le juge au cas par cas….

Il sera à notre sens plus recommandé de développer l'argumentation permettant au juge administratif de moduler les effets de l'annulation en associant au surplus au contentieux le titulaire de la convention, par forcément partie au procès initial pour que le jugement lui soit opposable.

Le rapprochement du cas présent avec la jurisprudence « Association AC ! « (CE Ass., 11 mai 2004, « Association AC ! et autres », n°255886) conforte pleinement cette analyse.

En effet, sous l'empire de cette jurisprudence, le Conseil d'Etat s'autorise désormais à moduler les

effets dans le temps de l'annulation d'un acte administratif s'il apparaît que l'effet rétroactif de cette annulation est de « nature à emporter des conséquences manifestement excessives en raison tant des effets que cet acte a produits et des situations qui ont pu se constituer lorsqu'il était en vigueur que de l'intérêt général pouvant s'attacher à un maintien temporaire de ses effets ».

Ne faudrait il pas étendre également la portée de l'arrêt Tropic qui apporte un certain nombre de réponses importantes mais qui sont réservées pour l'heure aux candidats évincés d'un contrat administratif.

« *Considérant que, ainsi saisi de telles conclusions par un concurrent évincé, il appartient au juge, lorsqu'il constate l'existence de vices entachant la validité du contrat, d'en apprécier les conséquences ; qu'il lui revient, après avoir pris en considération la nature de l'illégalité éventuellement commise, soit de prononcer la résiliation du contrat ou de modifier certaines de ses clauses, soit de décider de la poursuite de son exécution, éventuellement sous réserve de mesures de régularisation par la collectivité contractante, soit d'accorder des indemnisations en réparation des droits lésés, soit enfin, après avoir vérifié si l'annulation du contrat ne porterait pas une atteinte excessive à l'intérêt général ou aux droits des cocontractants, d'annuler, totalement ou partiellement, le cas échéant avec un effet différé, le contrat ; que, par ailleurs, une requête contestant la validité d'un contrat avec un effet différé, le contrat ; que, par ailleurs, une requête contestant la validité d'un contrat peut être accompagnée d'une demande tendant, sur le fondement des dispositions de l'article L.521-1 du Code de justice administrative, à la suspension de son exécution* » (CE, Assemblée du contentieux sur le rapport de la 7ème sous-section, Séance du 29 juin 2007, Lecture du 16 juillet 2007, N° 291545).

Il sera également nécessaire en cas de risques d'annulation de faire la démonstration que les actes subséquents seront également irrémédiablement entachés par le prononcé de la nullité de la délibération approuvant autorisant la signature du contrat….

Marie-Yvonne Benjamin
Avocat à la Cour
Associé de la SELARL GENESIS AVOCATS

L'INTELLIGENCE ÉCONOMIQUE DANS LES PME : SEPT RÉGIONS PILOTES S'ENGAGENT

L'intelligence économique dans les PME : sept régions pilotes s'engagent

Le Conseil Supérieur a décidé d'accompagner l'action menée par les pouvoirs publics afin de faire connaître la démarche d'intelligence économique aux petites et moyennes entreprises. Les experts-comptables doivent être présents sur cet enjeu stratégique pour la compétitivité des PME.

En étroite collaboration avec Cyril Bouyeure, le coordonnateur ministériel à l'intelligence économique du ministère de l'Economie, de l'Industrie, et de l'Emploi, et du ministère du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique, le club secteur public du Conseil Supérieur de l'Ordre des Experts-Comptables a élaboré un programme de sensibilisation des PME à l'intelligence économique (« Intelligence économique : un enjeu stratégique pour les PME » SIC 262, avril 2008).

Nos régions testent le programme de sensibilisation

Ce programme de sensibilisation se décompose en plusieurs modules :

- une formation de 4 heures dispensée aux experts-comptables volontaires ;
- la mise en oeuvre du diagnostic par ces confrères sur des entreprises clientes choisies ;
- l'accompagnement éventuel du client par l'expert-comptable en collaboration avec le chargé régional à l'intelligence économique (rattaché aux trésoreries générales de région).

Il a été décidé d'évaluer ce programme de sensibilisation dans le cadre d'une phase expérimentale, au sein de sept régions tests (Bretagne, Limoges, Rouen Normandie, Lille Nord Pas-de-Calais, PACA, Pays de Loire et Picardie Ardennes).

Contours de la formation

Au cours de ces formations, un outil simple et exhaustif permettant de dresser un bilan rapide de l'intégration de l'intelligence économique par les entreprises, est distribué aux experts-comptables. Cet

outil est constitué d'une trentaine de questions regroupées autour de deux grands thèmes : la maîtrise de l'information sous forme de veille (intelligence offensive) et la sécurisation des informations et des actifs (intelligence défensive).

La mise en œuvre de cet outil permet d'établir un bilan "informationnel" de l'entité. En fonction des besoins ou des demandes des entreprises, les experts-comptables peuvent les accompagner dans des actions d'intelligence économique pour qu'elles développent leur maîtrise dans ce domaine, en étroite collaboration avec les CRIE.

Afin d'obtenir un retour d'expérience, il est demandé, aux experts-comptables volontaires, de sensibiliser à la démarche de l'intelligence économique, une dizaine de leurs entreprises clientes.

Le club secteur public au cœur de l'intelligence économique. Dès juillet 2008, le club secteur public, sous l'impulsion d'Agnès Bricard, a mis en place un groupe de travail et de réflexion sur l'intelligence économique afin de répondre aux confrères qui souhaiteraient développer concrètement des missions d'accompagnement des PME dans ce domaine. Ce groupe de travail, co-animé par Rémy Reinhardt expert-comptable et doctorant en intelligence économique, est également en charge des actions et du suivi de l'expérimentation
pour transmettre aux pouvoirs publics des propositions concrètes.

Le club secteur public a envisagé la possibilité d'ouvrir une ligne de financement spécifique pour tout ou partie de nos honoraires. Ce projet de prise en charge a été présenté à Cyril Bouyeure. Il devrait permettre le déploiement de la démarche d'intelligence économique dans les PME pour qu'elles se développent de façon pérenne et pour les rendre plus compétitives.

Agnès Bricard,
Présidente du Club Secteur public
en charge de l'intelligence économique
Cabinet ABC – abcec@wanadoo.fr
Conseil régional de l'Ordre Paris Ile de France

Cyril Bouyeure,
Coordonnateur ministériel à l'intelligence économique,
Placé auprès des ministres de l'Economie et du Budget

Pour en savoir plus :
http://www.intelligenceexperts.fr